



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Maria Carolina Santiago

**O papel da auditoria interna na implementação e aprimoramento do
compliance no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e
fundacional do Poder Executivo Federal**

Florianópolis
2023

Maria Carolina Santiago

**O papel da auditoria interna na implementação e aprimoramento do
compliance no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e
fundacional do Poder Executivo Federal**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Mestra em Constitucionalismo, Democracia e Organização do Estado.

Orientador: Prof. José Sérgio da Silva Cristóvam,
Dr.

Florianópolis

2023

Santiago, Maria Carolina

O papel da auditoria interna na implementação e aprimoramento do compliance no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal / Maria Carolina Santiago ; orientador, José Sérgio da Silva Cristóvam, 2023.

232 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Administrativo, Compliance, Governança, Programa de Integridade, Auditoria Interna. I. Cristóvam, José Sérgio da Silva . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Maria Carolina Santiago

O papel da auditoria interna na implementação e aprimoramento do *compliance* no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal

O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado, em três de abril de 2023, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. José Sérgio da Silva Cristóvam, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Eduardo de Avellar Lamy, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Rodrigo Pironti Aguirre De Castro, Dr.
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP

Certificamos que esta é a versão original e final do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestra em Direito.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. José Sérgio da Silva Cristóvam, Dr.
Orientador

Florianópolis, 2023.

Dedico a Deus, aos meus pais Vanderlei e
Silvana Santiago, e ao meu esposo Allan
de Oliveira Rodrigues.

AGRADECIMENTOS

A presente dissertação é fruto de dois anos de estudos, pesquisas e aulas no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Do início até a conclusão deste trabalho, agradeço a Deus, primeiramente, que me inspirou e sustentou até aqui, aos meus pais Vanderlei Santiago e Silvana Adir Santiago e ao meu esposo Allan de Oliveira Rodrigues, que estiveram comigo para que esse sonho pudesse ser realizado.

Agradeço a todos os demais membros da minha família, tanto os que estão aqui quanto os que já nos deixaram, que trabalharam muito para que eu hoje me tornasse a primeira membra da família a obter um título de mestrado.

De forma especial, agradeço, de todo o meu coração, à minha avó materna, Adir Florisbela Cardozo – por todo o carinho e dedicação –, e à minha mãe – que me deu o maior amor que eu poderia ter e é responsável por grande parte do que sou. Mas que ao longo deste trabalho nos deixaram, em novembro de 2021 e maio de 2022.

Minha gratidão profunda ao meu orientador José Sérgio da Silva Cristóvam, pela paciência, aprendizado e amizade.

Aos professores do programa de Pós-Graduação em Direito, Eduardo de Avelar Lamy (Dr.), Caetano Dias Corrêa (Dr.) e Norma Sueli (Dra.) pela confiança e oportunidade na elaboração em conjunto dos livros: *Compliance e proteção de dados*; *Percepções sobre o ensino do direito: perspectivas históricas, conceituais e metodológicas*; e *Meio Ambiente do Trabalho e Saúde Socioambiental: temas emergentes na pandemia da Covid-19*.

Aos também professores do programa: Francisco Quintanilha Veras Neto (Dr.), Luana Henostro (Dra.), Pedro e Menezes Niebuhr (Dr.) e Carolina Bahia (Dra.) por todo aprendizado; e a toda a equipe da secretaria do programa, composta pelos servidores Maria Aparecida de Oliveira, Heloisa Apolinário Testoni, Marilda Aparecida de Oliveira Effting, Fabiano Dauwe e pelo estagiário Fernando, pelo apoio.

Aos professores Paula Chies Schommer, (Dra.), da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC (curso de Administração Pública), Daniel do

Nascimento (Dr.), do Instituto Federal do Amazonas – IFSC/AM (curso de Administração) e Lucas dos Santos Matos (Dr.), por todos os debates e trocas.

A querida Luana Zacharias Karam pela ajuda na revisão e formatação deste trabalho.

Aos colegas de trabalho da auditoria interna da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, por toda a compreensão.

Aos mestrandos Luiz Guilherme Vieira Dos Santos, Ariê Fernêda, Bruna Santiago, Gabriela Jacinto Barbosa e Edmo Cidade de Jesus, por todo o companheirismo e incentivo nos momentos difíceis.

Por fim, à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pelo comprometimento com o ensino de qualidade, nas pessoas do Reitor, Prof. Irineu Manoel de Souza (Dr.), e da Vice-Reitora, Profa. Joana Célia dos Passos (Dra.).

“Quando os justos governam, o
povo se alegra; quando os perversos
estão no poder, o povo geme”
(BÍBLIA, Provérbios, 29, 2).

RESUMO

O *compliance* público no Brasil se materializa por meio dos programas de integridade que foram introduzidos recentemente na Administração Pública através da Lei Federal nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), da Lei Federal nº 13.303/2016 (Lei das Estatais), do Decreto Federal nº 8.420/2015 (responsabilização da pessoa jurídica) – revogado recentemente pelo Decreto nº 11.129/2022 e do Decreto Federal nº 9.203/2017 (governança pública). O presente trabalho tem como objetivo discutir, criticamente, em que medida a auditoria interna contribui para a efetividade do *compliance* público no âmbito das autarquias federais, buscando responder ao seguinte questionamento: após a edição do Decreto Federal nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, quais as contribuições da auditoria interna no processo de implementação e aprimoramento do *compliance* público (programas de integridade) nos órgãos e entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal? A pesquisa adota a abordagem metodológica hipotético-dedutiva. O método de procedimento é o monográfico e a técnica (ou método de procedimento) de revisão bibliográfica é através de fontes primárias (legislações nacionais e internacionais) e secundárias (livros, artigos de revistas digitais, manuais, referenciais teóricos, normas técnicas e dissertações). Como resultado de pesquisa, tem-se que a colaboração da auditoria interna na implementação do *compliance* no âmbito da Administração Pública autárquica é fundamental e ocorre através de uma série de ações ligadas diretamente aos seus quatro eixos, como a realização de auditorias de avaliação para averiguar a conduta dos gestores públicos, a implementação de um programa contínuo e formal (escrito), a disponibilidade de recursos à área de *compliance*, a relação entre a unidade de *compliance* e a alta gestão, a execução das atividades da área de *compliance* e de gerenciamento de riscos, além da elaboração de planejamento com base em riscos institucionais, da prestação de serviços de consultoria, da disponibilização dos relatórios a toda a organização e de uma série de ações relacionadas a medidas que auxiliam no combate à corrupção. A dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos principais. No primeiro capítulo contextualiza-se o *compliance* público no Brasil, abordando sua origem, seu conceito e suas polêmicas, bem como a sua relação com a prática da boa governança. No segundo capítulo discorre-se a respeito da disseminação da cultura da integridade por meio dos programas de

integridade (contemplando conceito, importância, função, pilares etc.). No terceiro capítulo aborda-se as auditorias internas com o intuito de delinear os limites da sua atuação. Por fim, no quarto capítulo desenvolve-se uma análise crítica e são apresentadas as possíveis contribuições da atividade de auditoria interna na implementação e no aprimoramento do *compliance* público através dos seus programas de integridade.

Palavras-chave: Direito Administrativo. *Compliance*. Governança. Programa de Integridade. Auditoria Interna.

ABSTRACT

Public compliance in Brazil is materialized through the integrity programs that were recently introduced in the Public Administration through Federal Law No. 12.846/2013 (Anti-Corruption Law), Federal Law No. 8.420/2015 (responsibility of legal entities) – recently revoked by Decree nº 11.129/2022 and Federal Decree 9.203/2017 (public governance). The present study aims to critically discuss the extent to which internal audit contributes to the effectiveness of public compliance within the scope of federal authorities, seeking to answer the following question: after the enactment of Federal Decree No. 9.203 (November 22nd, 2017), what are the contributions of the internal audit in the process of implementing and improving public compliance (integrity programs) in the bodies and entities of the Direct, Autarchy and Foundational Public Administration of the Federal Executive Branch? The research adopts a hypothetical-deductive methodological approach. The method of procedure is the monographic and the technique (or method of procedure) is a bibliographic review through primary sources (national and international legislation) and secondary sources (books, digital magazine articles, manuals, theoretical references, technical standards, and dissertations). As a result of the research, we found that the collaboration of the internal audit in the implementation of compliance within the scope of the municipal public administration is fundamental and occurs through a series of actions directly linked to its four axes, such as assessment audits to verify the conduct of public managers, the implementation of a continuous and formal (written) program, the availability of resources to the compliance area, the relationship between the compliance unit and senior management, the execution of the activities of the compliance and management area of risks, in addition to preparing planning based on institutional risks, providing consulting services and making reports available to the entire organization and performing a series of actions related to measures that help in the fight against corruption. The dissertation is divided into four main chapters. The first chapter contextualizes public compliance in Brazil, addressing its origin, its concept and its controversies, as well as its relationship with the practice of good governance. The second chapter discusses the dissemination of the culture of integrity through integrity programs (contemplating concept, importance, function, pillars, etc.). The third chapter addresses internal audits in order to outline the limits of their performance. Finally, the fourth chapter develops a critical analysis and presents the possible contributions of the internal audit activity in the implementation and improvement of public compliance through its integrity programs.

Keywords: Administrative Law. Compliance. Governance. Integrity program. Internal audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Elementos de um sistema de gestão de <i>compliance</i>	30
Figura 2 – Definição de apetite ao risco	38
Figura 3 – Processo de gerenciamento de risco – ISO 31000:2018	108
Figura 4 – O modelo das três linhas do IIA	135
Figura 5 – Distribuição das normas da INTOSAI.....	142
Figura 6 – Tipos de serviços de auditoria interna.....	162
Figura 7 – As três partes da auditoria	166
Figura 8 – O papel da auditoria interna no GRC	182
Figura 9 – Aplicação da matriz de risco em X e Y.....	186
Figura 10 – Síntese das relações entre os eixos e pilares dos programas de integridade e a auditoria interna governamental	189

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparativo entre os conceitos de governança pública e governança corporativa a partir das normas e entidade	74
Quadro 2 – Princípios da governança pública.....	81
Quadro 3 – Estrutura do Plano de Integridade do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão através de pilares	113
Quadro 4 – A evolução das definições e funções para auditoria interna.....	126
Quadro 5 – Evolução dos conceitos de auditoria interna governamental.....	131
Quadro 6 – Resumo dos princípios fundamentais.....	149
Quadro 7 – Aspectos distintos entre avaliação e consultoria	161
Quadro 8 – Classificações quanto aos tipos de auditoria governamental	165
Quadro 9 – Exemplo de matriz de risco – Impacto x Probabilidade	181
Quadro 10 – Resumo: contribuições da auditoria interna nos pilares do <i>compliance</i> público.....	202
Quadro 11 – Resumo: contribuições da auditoria interna no combate à corrupção no âmbito da Administração Pública	203

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FEBRABAN	Federação Brasileira de Banco
GRC	<i>Governance, risk, and compliance</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
ISAs	Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OGP	<i>Open Government PartNership</i>
PAINT	Plano de Auditoria Interna
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
SAIs	Instituições Supremas de Auditorias
SCI	Sistema de Controle Interno
SIPEF	Sistema de Integridade Pública do Poder Executivo Federal
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidades de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
2	COMPLIANCE E GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL.....	24
2.1	ORIGEM E CONCEITO DO COMPLIANCE PÚBLICO.....	24
2.2	COMPLIANCE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: REFLEXÕES E POLÊMICAS.....	34
2.3	COMPLIANCE PÚBLICO: UM PILAR DA GOVERNANÇA PÚBLICA NO COMBATE À CORRUPÇÃO NO BRASIL	49
2.3.1	Medidas de combate à corrupção na Administração Pública Federal	49
2.3.2	Os resquícios da história e a construção de uma Administração Pública de combate à corrupção	61
2.3.3	Governança pública	70
2.4	SÍNTESE DO CAPÍTULO	81
3	A INTEGRIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	84
3.1	CONCEITO E DESAFIOS.....	84
3.2	O PROGRAMA DE INTEGRIDADE	88
3.2.1	Diferenças entre o Programa de Integridade e o programa de <i>compliance</i>	92
3.2.2	Eixos do Programa de Integridade	94
3.2.2.1	<i>Comprometimento da alta gestão</i>	97
3.2.2.2	<i>Instância responsável</i>	98
3.2.2.3	<i>Análise de riscos</i>	100
3.2.2.4	<i>Monitoramento contínuo</i>	109
3.2.3	O Plano de Integridade e o processo de implementação	110
3.2.4	Avaliação dos Programas de Integridade	113
3.3	MEDIDAS E AÇÕES DE INTEGRIDADE	115
3.3.1	Padrões de Ética e de Conduta	115
3.3.2	Comunicação e Treinamento.....	116
3.3.3	Canais de denúncias	117
3.3.4	Medidas disciplinares e de controle	119
3.3.5	Ações de remediação.....	120
3.4	SÍNTESE DO CAPÍTULO	122
4	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	124

4.1	DOS CONCEITOS	124
4.1.1	Conceito de auditoria interna	124
4.1.2	Conceito de auditoria interna governamental.....	127
4.2	FINALIDADE	132
4.3	ABRANGÊNCIA	133
4.4	NORMAS E REGULAMENTOS	136
4.4.1	Normas internacionais	136
4.4.2	Normas brasileiras	144
4.5	DA ATIVIDADE DE AUDITORIA.....	147
4.5.1	Princípios e requisitos éticos	147
4.5.1.1	<i>Princípios fundamentais para a prática da atividade de auditoria interna governamental.....</i>	<i>147</i>
4.5.1.2	<i>Requisitos éticos</i>	<i>150</i>
4.5.2	Característica da atividade de auditoria	154
4.5.3	Tipos de serviços de auditoria interna	155
4.5.3.1	<i>Avaliação</i>	<i>156</i>
4.5.3.2	<i>Consultoria</i>	<i>158</i>
4.5.3.3	<i>Consultoria e avaliação: semelhanças e diferenças.....</i>	<i>160</i>
4.5.3.4	<i>Apuração</i>	<i>161</i>
4.5.4	Tipos de auditoria do setor público	163
4.5.5	Elementos e tipos de trabalho da auditoria do setor público.....	166
4.6	SÍNTESE DO CAPÍTULO	168
5	O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA IMPLEMENTAÇÃO E NO APRIMORAMENTO DO COMPLIANCE.....	171
5.1	A RELAÇÃO COM OS PILARES DO COMPLIANCE PÚBLICO	171
5.1.1	Auditoria interna e o comprometimento da alta gestão.....	171
5.1.2	Auditoria interna e as unidades de <i>compliance</i> ou integridade	175
5.1.3	Auditoria interna e o gerenciamento de riscos.....	178
5.1.4	Auditoria interna e as medidas de monitoramento	188
5.2	A RELAÇÃO COM O COMBATE À CORRUPÇÃO INSTITUCIONAL	189
5.2.1	O papel da auditoria interna na disseminação dos códigos de conduta e de ética	190
5.2.2	Os serviços de apuração	191
5.2.3	A comunicação institucional e a cultura de integridade.....	193

5.2.4	Gestão de pessoas.....	195
5.2.5	Ouvidoria e apuração de denúncias	199
5.3	SÍNTESE DO CAPÍTULO	201
6	CONCLUSÃO	205
	REFERÊNCIAS	214

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação de Mestrado em Direito encontra-se vinculada à área de concentração “Direito, Estado e Sociedade”, na linha de pesquisa “Constitucionalismo, Democracia e Organização do Estado”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (PPGD/UFSC), envolvendo o campo do Direito Administrativo, da Administração Pública e da Governança Pública, tendo como tema: “O papel da auditoria interna na implementação e no aprimoramento do *compliance* no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal”.

Na busca de uma Administração Pública gerencial, com foco em resultados e longe de resquícios do velho patrimonialismo e das distorções do modelo burocrático, destaca-se o *compliance* dentre os pilares da Governança Pública.

Recentemente, a palavra *compliance* ganhou a atenção das grandes empresas internacionais, o que fez com que logo começasse a ser usada no Brasil. Mas, afinal, o que é *compliance*? Trata-se de uma palavra de origem inglesa que não possui tradução direta para o português, mas que pode ser compreendida como “estar em conformidade”. Uma organização precisa estar em conformidade, primeiramente, com sua missão, sua visão e seus valores, com suas estratégias e principalmente com as suas normas e regulações (internas e externas). Assim, uma organização que aplica um sistema de *compliance* está buscando *credibilidade* no mercado.

O fato é que o surgimento do *compliance* não se deu pura e simplesmente pela vontade de se estar em conformidade, mas foi motivado por uma série de fatos. No cenário mundial, casos como os atos terroristas nos Estados Unidos em 2001, os escândalos de governança, (como os relacionados ao Banco Barings e às empresas Enron, WorldCom e Parmalat), a mais recente crise financeira mundial, além de casos de corrupção envolvendo autoridades públicas e desvios de recursos em entidades do terceiro setor acentuaram a necessidade de maior conformidade a padrões legais e éticos de conduta. É por isso que o *compliance* possui grande importância no combate às práticas ilícitas.

Mas foi a partir de grandes escândalos ocorridos no Brasil, em especial, a Operação Lava Jato – considerada a maior operação da história, no que diz respeito à corrupção envolvendo empresas públicas –, e por fortes pressões de normas

internacionais que o *compliance* passou a operar no âmbito da Administração Pública, passando a ser chamado de “*compliance* público”.

Ao contrário do que se pensa, o *compliance* público não se trata de uma categoria de *compliance*, mas tão somente do *compliance* operacionalizado segundo as normas do direito administrativo, e por isso, apresenta algumas adaptações e limitações em sua implementação e aplicação. O *compliance* público basicamente se materializa através dos programas de integridade que foram introduzidos recentemente na Administração Pública através da Lei Federal nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção Empresarial, Lei da Empresa Limpa ou, simplesmente, Lei Anticorrupção), da Lei Federal nº 13.303/2016 (Estatuto da Empresa Pública e da Sociedade de Economia Mista, também chamada de Lei das Estatais), e do Decreto Federal nº 8.420/2015¹ (responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública) – revogado recentemente pelo Decreto nº 11.129/2022.

Neste trabalho compreende-se que o *compliance*, no âmbito da Administração Pública, encontra-se ainda em processo de estruturação. Por isso, seu conceito atualmente está “reduzido” à elaboração e à execução de um Programa de Integridade por parte dos órgãos e entidades da Administração Pública (programa normativo); mas, na verdade, ele vai além e abarca uma série de medidas que, em conjunto, colaboram não só para o cumprimento de um dever de obediência às normas (princípio da legalidade), mas também para a prática da boa conduta pública (moralidade) e para a mudança da cultura organizacional na busca do fortalecimento da missão institucional.

Com o advento do Decreto Federal nº 9.203/2017 (Governança Pública), os órgãos, autarquias e fundações públicas do Poder Executivo Federal foram obrigados a adotar os programas de integridade como medida de governança. Nas autarquias federais, especificamente, esses programas encontram-se mais bem delineados na Portaria da CGU nº 57/2019.

O objetivo dos programas de integridade é construir uma organização mais íntegra, com ações que sejam pautadas em condutas éticas e com respeito aos objetivos e valores da instituição. A ideia é que toda organização, do nível

estratégico ao operacional, internalize a conduta ética e conheça a postura da empresa para a tomada de decisões, com atenção aos riscos a que estiver sujeita.

Logo, o conceito de Programa de Integridade a ser adotado neste trabalho é o de um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, envolvendo a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com o objetivo de prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira. Além disso, esse programa fomenta e mantém uma cultura de integridade no ambiente organizacional (Art. 56 do Decreto nº 11.129/2022).

Ninguém muda ou transforma a cultura de uma organização sem esforço. A mudança organizacional passa por ações de disseminação, como treinamentos e comunicação, além de monitoramento e vigilância. Mas de nada adianta instituir novas condutas se elas não são fiscalizadas e controladas.

Essa é a função do controle interno, em especial das auditorias internas. Seu conhecimento a respeito da organização e sua proximidade com a alta gestão, são peças fundamentais na fiscalização e no monitoramento de toda a instituição. Mas de que forma e em que medida elas realmente contribuem para isso?

Antes de responder a questão, vale esclarecer que a cultura organizacional é vivenciada pelas pessoas que atuam na organização, e que atualmente é de 1.213.744 o número total de servidores ocupantes de cargos do Poder Executivo Federal² e que, desses, 47,4% são servidores da Administração Direta, 39% de autarquia federal e 12,9% de fundações federais³, e por isso optou-se, para o presente trabalho, restringir a análise da atuação da auditoria interna no âmbito apenas do Poder Executivo Federal, contemplando conjuntamente as autarquias e as fundações.⁴

Para fins de conceituação, neste trabalho, adota-se como conceito de auditoria interna a atividade independente e objetiva de avaliação, consultoria e apuração, desempenhada em entidades da administração direta e indireta, em

² Desse total 500.591 são homens e 713.153 mulheres - servidores ativos, temporários, aposentados instituidores de pensão e ocupantes de cargos ou funções comissionadas desde 1999.

³ Sendo dos órgãos Superiores, o Ministério da Educação – MEC o que comporta o maior número de servidores lotados - 447.263.

⁴ PAINEL estatístico de pessoal. **Gov.br**, 14 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/servidor/pt-br/observatorio-de-pessoal-govbr/painel-estatistico-de-pessoal>. Acesso em: 20 mar. 2023.

funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sob a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, a fim de agregar valor e melhorar as operações da organização. Logo, a auditoria interna governamental é aquela atividade realizada no âmbito da Administração Pública.

Em respeito aos aspectos valorativos de um problema de pesquisa, como viabilidade, relevância, novidade, exequibilidade e oportunidade⁵, tem-se o seguinte problema de pesquisa: após a edição do Decreto Federal nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, quais as contribuições da auditoria interna no processo de implementação e aprimoramento do *compliance* público (programas de integridade) nos órgãos e entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal?

O problema apresentado sugere algumas hipóteses de respostas. Tem-se que a auditoria interna pode e deve colaborar para a concretização das potencialidades do *compliance* público no âmbito das autarquias federais através dos seguintes pontos: construção e manutenção dos padrões de ética e de conduta em colaboração à disseminação da cultura de integridade; preparação de auditorias baseadas em riscos; aperfeiçoamento dos controles internos e das operações; apresentação de indicadores de efetividade do programa de *compliance* através dos resultados de auditoria; e realização de serviços de avaliação.

Assim, a colaboração da auditoria interna na implementação do *compliance* no âmbito da Administração Pública autárquica se dá através de uma série de ações concretas. Dentre elas, destaca-se: a construção e a manutenção de uma cultura organizacional íntegra, através do conhecimento, da análise e da vigilância contínua do ambiente institucional; a preparação de planos de auditoria interna baseados em mapas de riscos da instituição, a fim de mitigar tais riscos; o aperfeiçoamento das operações e dos controles internos, com o intuito de agregar valor à instituição; a avaliação da integridade por meio de exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações (achados) durante a atividade de auditoria, obtendo-se como

⁵ MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

resultado indicadores de efetividade do programa de *compliance*; e, por fim, a realização de serviços de avaliação e de consultoria para promover a prevenção e a detecção de fraudes praticadas pelos agentes públicos ou privados no âmbito da Administração Pública.

Para responder ao problema proposto, a pesquisa partirá de uma abordagem metodológica hipotético-dedutiva. O método de procedimento será o monográfico e a técnica será a de revisão bibliográfica através de fontes primárias (legislações nacionais e internacionais) e secundárias (livros, artigos de revistas digitais, manuais, referenciais teóricos, normas técnicas, e dissertações).

O objetivo geral da pesquisa será discutir, criticamente, em que medida a auditoria interna contribui para a efetividade do *compliance* público no âmbito das autarquias federais. De modo específico, temos como objetivos: (a) discutir o instituto do *compliance* público e as suas potencialidades no âmbito das autarquias federais; (b) debater as diferenças e as semelhanças entre o *compliance* público e a auditoria interna no âmbito das autarquias federais; e (c) analisar criticamente o papel instrumental das auditorias internas na efetivação do *compliance* público no âmbito das autarquias federais.

A dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos principais. No primeiro, far-se-á uma análise do *compliance* público no Brasil, abordando sua origem, seu conceito, suas polêmicas, bem como a sua relação com a governança e com a corrupção nas instituições públicas. A ideia é demonstrar que o *compliance* surge como uma ferramenta da boa governança em combate as práticas corruptas que permeiam a Administração Pública. No segundo capítulo estuda-se a disseminação da cultura a integridade por meio dos programas de integridade (contemplando conceito, importância, função, pilares, dentre outros.) No terceiro capítulo, tratar-se-á das auditorias internas a fim de conhecer melhor essa espécie de controle interno, bem como suas atividades e serviços no âmbito das organizações públicas, com o intuito de delimitar os limites da sua atuação e posteriormente ter condições de analisar suas intervenções no *compliance*. Por fim, o quarto capítulo, que apresenta, após uma análise crítica, as possíveis contribuições da atividade de auditoria interna na implementação e no aprimoramento do *compliance* público. O objetivo deste capítulo é responder a pergunta problema desta pesquisa, de forma clara, por meio de uma tabela

correlacionando as atividades da auditoria interna com os pilares do *compliance* e algumas medidas anticorrupção.

Espera-se, ao final, apresentar, de forma estruturada e com uma linguagem acessível aos gestores públicos, as contribuições da auditoria interna ao *compliance* público, a fim de, na prática, possa-se agregar valor ao processo de governança pública no âmbito dos órgãos, das autarquias e das fundações do Poder Executivo Federal.

2 COMPLIANCE E GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL

Em que pese o *compliance* ter extensa aplicabilidade no mundo dos negócios privados, seu papel na Administração Pública é recente e, por isso, aos poucos ele vem sendo consolidado pelos normativos legais e institucionais. Assim, compreender o universo do *compliance* no âmbito da Administração Pública brasileira é um desafio, visto que conceitos e formas de implementação se encontram de forma muito dispersa.

Assim sendo, o presente capítulo possui como propósito apresentar a origem e o conceito do *compliance* público a partir da edição de normativos (leis, decretos e resoluções), de manuais de orientação emitidos pelos órgãos e entidades brasileiras competentes e da doutrina especializada; e a sua importância como pilar da governança pública no combate à corrupção no Brasil a partir de uma análise normativa e histórica da origem da corrupção e seus resquícios nos tempos atuais.

2.1 ORIGEM E CONCEITO DO COMPLIANCE PÚBLICO

O *compliance* surge no setor privado e sua definição e forma de implantação podem ser extraídas de documentos e regras formatados por diversos órgãos nacionais e internacionais. Dentre os órgãos internacionais, destacamos: o *Bank for International Settlements* – BIS; o Comitê de Supervisão Bancária da Basileia; o Acordo da Basileia I (1998); o Acordo 6 da Basileia II (2004); o Acordo da Basileia III (2010); o Fundo Monetário Internacional – FMI; o Grupo de Ação Financeira Internacional – GAFI; a *International Organization of Securities Commissions* – IOSCO; o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO; o *Wolfsberg Group*, *The Egmont Group of Financial Intelligence Units*; a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção; a Convenção Interamericana contra a Corrupção; e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais⁶.

⁶ CANDELOORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º**: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. São Paulo: Trevisan, 2012.

No Brasil, essas regras encontram-se, de forma não taxativa, em órgãos reguladores – como o Banco Central do Brasil (em especial as Circulares nº 3.461 e nº 3.462, de 24 de julho de 2009), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) e a Superintendência de Seguros Privados (Susep) – e os órgãos autorreguladores – como a BM&FBovespa Supervisão de Mercados (BSM), a Cetip S.A. Balcão Organizativo de Ativos e Derivativos, a Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais (Anbima) e a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec)⁷. Além disso, também tratam dessas regras a Lei nº 9.613/1998 e a Lei nº 12.846/2013.

Recentemente a NBR 37301/2021 especificou os requisitos e previu orientações sobre os sistemas de gestão de *compliance* e práticas recomendadas. Elaborada pela Comissão de Estudo Especial de Governança de Organizações (ABNT/CEE-309), trata-se de uma adoção idêntica, em conteúdo técnico, estrutura e redação, da ISO⁸ 37301:2021 (elaborada pela *Technical Committee Governance of organizations* / TC 309) e pode ser seguida por organizações privadas, públicas e sem fins lucrativos.

Ao se estudar o conceito de *compliance*, é comum encontrar a expressão “estar em conformidade” ou “de acordo” — não somente com a missão, a visão e os valores da organização, mas com todas as normas e os regulamentos ligados à atividade organizacional. Isso tem o objetivo precípuo de mitigar os riscos que poderão desencadear uma má reputação (valores intangíveis) à entidade e conferir-lhe prejuízo nos lucros⁹.

Entretanto, para a Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN, o termo ultrapassa a intenção de apenas “estar em conformidade” com as leis,

⁷ *Ibid.*

⁸ ISO é a sigla de International Organization for Standardization (Organização Internacional para Padronização). A entidade foi criada em Genebra, na Suíça, em 1947, e tem como principal objetivo aprovar normas internacionais em todos os campos técnicos, como normas técnicas, classificações de países, normas de procedimentos e processos etc. Aqui no Brasil, a ISO é representada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT.

⁹ COIMBRA, Marcelo de Aguiar; MANZI, Vanessa Alessi (org.). **Manual de compliance**: preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010; GABARDO, Emerson; CASTELLA, Gabriel Morettini. A nova lei anticorrupção e a importância do *compliance* para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional** I, Belo Horizonte, v. 15, n. 60, p. 129-147, abr./jun. 2015; BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho. *Compliance*. In: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 49-68.

regulamentações e autorregulamentações; ele abrange, também, aspectos de governança, conduta, transparência e temas como ética e integridade¹⁰.

Ao tratar sobre a temática, a Associação de Bancos Internacionais – ABBI e a FEBRABAN, no material intitulado *Função de compliance*, fazem ressalva à diferença entre as expressões “ser” e “estar” *compliance*:

“**Ser** *compliance*” é conhecer as normas da organização, seguir os procedimentos recomendados, agir em conformidade e sentir quanto é fundamental a ética e a idoneidade em todas as nossas atitudes. [...] “**Estar** em *compliance*” é estar em conformidade com leis e regulamentos internos e externos. “**Ser e estar**” *compliance* é, acima de tudo, uma obrigação individual de cada colaborador dentro da instituição¹¹.

Assim, o simples cumprimento, aderência ou conformidade não define a amplitude do universo *compliance*, que vai além; se referindo a pessoas, às relações humanas¹² e a um fator ético e valorativo no agir administrativo¹³.

Os autores Carvalho, Abreu e Takaki¹⁴ assinalam que o ideal da cultura de *compliance* é o real comprometimento da corporação, descendo das altas instâncias de decisão alcançando a operação empresária em seu dia a dia. Desta forma, o *compliance* não pode ser resumido a uma mera preocupação na criação de textos normativos e procedimentos a serem seguidos; é necessária uma mudança de comportamento por parte de todos os integrantes da organização, em especial, da alta gestão.

Como já mencionado anteriormente, foi na esfera privada, através das instituições financeiras, que o *compliance* recebeu o impulso inicial. Depois, ele apareceu em outros setores, como o farmacêutico e o de telecomunicações, expandindo-se, mais recentemente, para os mais diversos setores. Isso porque o

¹⁰ FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS – FEBRABAN. **Boas práticas de compliance**: guia. São Paulo: FEBRABAN, 2018.

¹¹ ASSOCIAÇÃO DE BANCOS INTERNACIONAIS – ABBI; FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS – FEBRABAN. **Função de compliance**. [S.l.]: ABBI: FEBRABAN, 2009. p. 8, grifo nosso. Disponível em: http://www.abbi.com.br/download/funcaoodecompliance_09.pdf. Acesso em: 4. mar. 2022.

¹² HENCSEY, Antonio Carlos. Como trabalhar a famosa cultura de *compliance*. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção**: integridade para o desenvolvimento. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 187-205.

¹³ GIAMUNDO NETO, Giuseppe; DOURADO, Guilherme Afonso; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *Compliance* na Administração Pública. In: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 824 -840.

¹⁴ CARVALHO, Itamar; ABREU, Bruno Cesar Almeida de; TAKAKI, Eloá Buzatto. Programas de *compliance*: o programa de integridade. In: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 97-118.

compliance trata-se de uma estratégia que se aplica a todos os tipos de organizações: tanto empresas e entidades do terceiro setor quanto entidades públicas (pequenas ou grandes), empresas de capital aberto e empresas fechadas de todas as regiões do mundo.

Uma das formas de o *compliance* se operacionalizar nas organizações é através do chamado programa de *compliance*. Este, por sua vez, é formado por políticas, procedimentos e planejamentos de atividades que buscam fortalecer as instituições ao direcionar as ações ao cumprimento de leis e regulamentos, questões de ética e conduta, aspectos concorrenciais e socioambientais, contratos com terceiros, normas contábeis, entre outros fatores. O programa ainda busca definir os seus processos abrangendo identificação, mensuração e priorização, resposta, monitoramento e reporte dos riscos¹⁵.

Não há uma fórmula ideal e comum de programa. Para construí-lo, a organização deve ir em busca das boas práticas disponíveis no mercado e adequá-las ao porte, à complexidade, à estrutura, ao perfil de risco, ao modelo de negócio e à base legal e regulatória a que está submetida¹⁶.

Wagner Giovanini, em seu livro *Compliance: a excelência na prática*, propõe o entendimento de que o programa de *compliance* deve conduzir ao cumprimento não só das regras, mas também da integridade, ou seja, deve-se fazer o certo sempre, independentemente de legislação, códigos e normas¹⁷.

Quanto aos seus benefícios, esses são inúmeros, tanto para a organização quanto para a sociedade como um todo. Internamente, há o surgimento de um controle social, um autocontrole que colabora para a aplicação prática dos princípios do programa. Externamente, o programa impacta na formação de uma nova cultura no país na medida em que seus princípios envolvem os seus *stakeholders* a ponto de adentrar em suas relações pessoais, familiares, permeando conversas entre vizinhos, amigos e conhecidos. Além de que, ao optar por um programa que visa à integridade, a organização passa a ser identificada por seus funcionários, clientes e demais como uma empresa que só se relaciona com negócios honestos¹⁸.

¹⁵ FEBRABAN, *op. cit.*

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ GIOVANINI, Wagner. **Compliance**: a excelência na prática. São Paulo: Compliance Total, 2014.

¹⁸ GIOVANINI, Wagner. Programas de *compliance* e anticorrupção: importância e elementos essenciais. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord).

Especificamente para a organização, podemos citar a melhora nas oportunidades de negócio e na sustentabilidade; a proteção da sua credibilidade e de sua reputação; o aumento de confiança de terceiros na capacidade da organização de alcançar sucesso sólido; e a redução do risco de violação aos custos associados e de dano reputacional.

De acordo com a FEBRABAN, o estabelecimento de um programa de *compliance* efetivo e perene pode gerar uma série de benefícios, mantendo a instituição protegida em um ambiente de negócios complexo, repleto de mudanças regulatórias, e gerando confiança em seus *stakeholders*¹⁹.

Um programa de *compliance* baseia-se em pilares, que servem para orientar a forma de atuação da organização no seu dia a dia. Esses pilares são: *prevenir*, *detectar* e *corrigir*. Eles sustentam o programa, e o sucesso da sua aplicação prática depende diretamente do apoio incondicional da alta direção da empresa²⁰.

Para Coimbra e Manzi, os requisitos básicos para um programa de *compliance* são: (i) padrões de conduta e política e procedimentos escritos; (ii) designação de um *compliance officer* e/ou um comitê de *compliance*; (iii) educação e treinamento para fornecer conhecimento de forma efetiva; (iv) canal de comunicação anônimo de eventuais problemas de *compliance*; (v) monitoramento proativo de processos específicos e documentados para fins de *compliance* e ajuda na redução de problemas identificados; (vi) comunicação efetiva; (vii) ações disciplinares; e (viii) ações corretivas²¹.

Já para Giovanini, são sete os elementos básicos, necessários e obrigatórios para o programa de *compliance*: (a) comprometimento da alta direção; (b) criação de políticas, procedimentos e controles de referência para o *compliance*; (c) aplicação de um programa efetivo de comunicação, treinamento e sensibilização; (d) avaliação, monitoramento e auditoria para assegurar a efetividade do programa; (e) aplicação adequada das medidas disciplinares e ações corretivas pertinentes; (f) adequação na delegação das responsabilidades; e (g) melhoria contínua²².

Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 102-117.

¹⁹ FEBRABAN, *op. cit.*, p. 8.

²⁰ GIOVANINI, 2020, *op. cit.*

²¹ COIMBRA; MANZI, *op. cit.*

²² GIOVANINI, 2020, *op. cit.*

De acordo com Bertocelli²³, o desenvolvimento de um programa de *compliance* está ligado a um sistema contínuo de atividades organizadas em três fases, que se comunicam e se alternam ciclicamente: *establishment* (estabelecimento), *embedment* (incorporação à cultura organizacional) e *enforcement* (aplicação). O programa de *compliance*, segundo ele “não se compra”, mas se incorpora como padrão valorativo e comportamental da empresa, refletindo em atividades permanentes de todos os colaboradores como parte integrante do seu modelo de negócio.

Para Castro e Ziliotto, a estruturação integral de um programa de *compliance* que atenda aos padrões mínimos requer uma série de etapas e, por isso, constitui algo complexo e singular. As referidas fases contemplam: Mapeamento e Coleta de Dados, Análise de Maturidade, Elaboração de Matriz de Riscos, Desenvolvimento e Revisão de Políticas e Procedimentos, estruturação de processo de Canal de Ouvidoria e Denúncias, elaboração de Contratos de Gestão e Termos de Adesão, Monitoramento e Remediação e Capacitação e Treinamento²⁴.

Com a ideia de que a instituição do *compliance* é um processo contínuo, a ABNT NBR ISO 37301:2021 se valeu do ciclo do PDCA – metodologia de gerenciamento e melhora dos processos, para desenhar alguns elementos para o sistema de gestão de *compliance*. A norma é passível de ser aplicada a todos os tipos de organizações, independentemente do tipo, porte e natureza da atividade, assim como se a organização é do setor público, privado ou sem fins lucrativos. Os elementos para o sistema de gestão de *compliance* estão dispostos na figura a seguir.

²³ BERTOCELLI, *op. cit.*

²⁴ CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; ZILIOTTO, Mirela Miró. Contratação de programas de integridade e *compliance* pela Administração Pública direta e indireta e a equivocada escolha pela modalidade pregão. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 339-374.

Figura 1 – Elementos de um sistema de gestão de *compliance*

Fonte: ABNT, 2021.

De acordo com a ISO, o ciclo é composto das seguintes etapas: planejar, fazer, checar e agir. Elas se repetem continuamente e têm como centro a liderança, a governança e a cultura.

Mas não se trata de uma tarefa difícil a implementação do *compliance* em uma organização. O primeiro passo envolve a realização de uma análise criteriosa dos riscos do negócio, que deve ser realizada por um profissional independente (do mercado) ou por uma equipe interna com autonomia para o serviço. O passo seguinte, considerado o mais crítico, é o engajamento dos colaboradores na construção de uma cultura²⁵.

Vale ressaltar que o grande objetivo com a implementação do *compliance* é a disseminação da cultura de *compliance* na organização. Nesse ponto, o que se almeja, verdadeiramente, é a introdução de um comportamento ético e íntegro da instituição por parte de todos os colaboradores, em especial, da alta gestão.

Pode-se entender como cultura de *compliance* os valores, a ética, as crenças e a conduta que existem por toda organização e que interagem com as

²⁵ LAMY, Eduardo (org.). **Compliance**: aspectos polêmicos e atuais. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018.

estruturas e os sistemas de controle da organização para produzir normas comportamentais. São essas normas que contribuem para o *compliance*, atendendo tanto aos requisitos que uma organização mandatoriamente tem que cumprir quanto aos que ela voluntariamente escolhe cumprir²⁶.

Segundo Hencsey, a cultura da organização é a base para o comportamento automatizado diário adotado por um coletivo que já viveu desafios em conjunto e os venceu. A partir dessas ações históricas positivas, esse coletivo passa a agir e compartilhar certezas, valores, procedimentos e soluções, perdendo, até mesmo, a visão racional do que faz. Hencsey aponta, ainda, alguns fatores que interferem no desenvolvimento da cultura, como: a cultura dos fundadores, a cultura do país onde está a matriz, a cultura do país onde está a filial, a cultura do segmento, a cultura trazida individualmente pelos colaboradores e a subculturas internas corporativas²⁷.

A verdade é que sem a criação de uma cultura de *compliance*, o programa dificilmente terá sucesso. A cultura é o elemento mais efetivo de orientação e controle das ações dos indivíduos e das organizações. Uma organização que tem clareza sobre a sua cultura e age de acordo com ela se torna previsível no seu comportamento e, por conseguinte, gera confiança em seus colaboradores e *stakeholders*²⁸.

Se o setor empresarial²⁹ encontrou no *compliance* uma ferramenta eficaz na construção de uma cultura organizacional voltada às boas práticas e a condutas lícitas, com a Administração Pública não foi diferente: o *compliance* público, assim denominado no âmbito do poder público, surgiu em contraponto ao fenômeno crescente da corrupção (no Brasil, em especial, com a Operação Lava-Jato), na tentativa de mitigar possíveis fraudes e combater a corrupção e o suborno³⁰. O *compliance* também pode ser visto como a principal tecnologia efetiva de combate à corrupção³¹, com o objetivo de corresponder aos anseios da sociedade com relação à corrupção.

²⁶ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 37301**: Sistemas de gestão de *compliance* – Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2021.

²⁷ HENCSEY, *op. cit.*

²⁸ COIMBRA; MANZI, *op. cit.*

²⁹ Sobre o tema consultar LAMY, Eduardo de Avelar; LAMY, Anna Carolina Faraco. ***Compliance empresarial***. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

³⁰ Cf. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 37001**: Sistemas de gestão antissuborno — Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2017a. Item 3.1.

³¹ LAMY, *op. cit.*

O termo *compliance* adentrou ao setor público, pela primeira vez, através do Parágrafo 4º do Art. 9º da Lei nº 13.303/2016³². Sua redação menciona a existência de uma área de *compliance* responsável por monitorar situações suspeitas de envolvimento do diretor-presidente em irregularidades ou escusa na adoção de medidas necessárias a ele comunicadas. Ainda que se referindo, especificamente, às estatais, a norma traz medidas e ferramentas que coíbem ações de cunho corruptível dentro da Administração Pública.

Mas a verdade é que o conceito de *compliance* já havia surgido com a edição da Lei nº 12.846/2013, em seu Art. 7º, inciso VIII, que prevê a “existência de *mecanismos e procedimentos internos de integridade*, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”³³ como item a ser considerado na aplicação das sanções previstas na referida lei. Isso implica a existência de um sistema de *compliance* como requisito para aplicação de sanção. Em que pese o termo *compliance* não constar de forma literal, a expressão “mecanismos e procedimentos internos de integridade”, por si só, indica a referência.

A lei dispõe especificamente sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira³⁴ e tem como objetivo a redução da corrupção entre as instituições privadas e o setor público, garantindo, assim, que os recursos públicos sejam aplicados em sua finalidade, evitando possíveis desvios e fraudes³⁵.

Ela é consequência de pressões internas e externas advindas das seguintes convenções: Convenção Interamericana contra a Corrupção – CICC, da Organização dos Estados Americanos – OEA, ocorrida em 1996; Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da OCDE, ocorrida em 1997; e a Convenção das Nações

³² BRASIL. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jul. 2016a. p. 1.

³³ BRASIL, 2013, *op. cit.*, grifo nosso.

³⁴ BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 ago. 2013. p. 1.

³⁵ VASCONCELOS, Agno. *Compliance* e programa de integridade no setor público. **JusBrasil**, 2018. Disponível em: <https://agnovavconcelosadv.jusbrasil.com.br/artigos/591849396/compliance-e-programa-de-integridade-no-setor-publico>. Acesso em: 6 mar. 2022.

Unidas contra a Corrupção (*United Nations Convention Against Corruption – UNCAC*), ocorrida em 2003.³⁶

A referida lei alterou a forma de enfrentamento à corrupção empresarial no Brasil ao descrever os princípios para a responsabilização de pessoas jurídicas envolvidas em atos ilícitos.

A situação realmente ficou elucidada com o advento do Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015³⁷, que, regulamentando a Lei nº 12.846/2013, previu de forma expressa em seu Art. 18º, inciso V, a redução do valor da multa (da soma dos fatores do Art. 17º) de 1% a 4% nos casos em que a pessoa jurídica comprove possuir e aplicar um Programa de Integridade, conforme os parâmetros estabelecidos no Capítulo IV do decreto (Art. 41º e Art. 42º). O decreto trouxe, ainda, o acordo de leniência³⁸, prevendo a necessidade de constar cláusula que verse sobre a “adoção, aplicação ou aperfeiçoamento de Programa de Integridade, conforme os parâmetros estabelecidos nos Capítulo IV”³⁹. Foi a partir disso que se passou a estudar o *compliance* na Administração Pública (ou *compliance* público).

Mas, recentemente, o Decreto nº 8.420/2015 foi revogado pelo Decreto nº 11.129/2022. O novo decreto manteve a previsão do acordo de leniência e a redução da pena de multa (Art. 22), mas agora, em até 5%, no caso de a pessoa jurídica comprovar possuir e aplicar um Programa de Integridade, de acordo com os parâmetros estabelecidos no próprio decreto (inciso V, Art. 23).

³⁶ A CICC tratou-se de um acordo realizado entre os Estados das e Américas do Norte Central (exceto Cuba) e do Sul que teve o objetivo de promover e fortalecer, nos países signatários, os mecanismos necessários para ajudar a prevenir, detectar e punir a corrupção no exercício das funções públicas, bem como os atos de corrupção especificamente vinculados ao seu exercício. Já na Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da OCDE, os 30 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mais seis outros países, entre eles o Brasil, ratificaram a Convenção da OCDE sobre o combate ao suborno de funcionários públicos estrangeiros em transações internacionais. A convenção foi importante porque definiu as obrigações dos governos, das empresas, dos contadores públicos, dos advogados e da sociedade civil das nações signatárias do tratado. Por fim, a UNCAC buscou uma resposta de todos os países-membros da ONU, recorrendo a uma linguagem mundial sobre a corrupção, com uma estratégia de implementação conjunta.

³⁷ BRASIL. Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 mar. 2015a. p. 3.

³⁸ O acordo de leniência trata-se de um acordo celebrado entre a autoridade máxima do órgão ou entidade pública com pessoas jurídicas responsáveis por prática de atos previstos na Lei nº 12.846/2013 que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e a obtenção de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração.

³⁹ *Ibid.*

Mesquita vai resumir o *compliance* público como um programa normativo de integridade ou conformidade elaborado pelos órgãos e entidades da Administração Pública destinado a promover uma gestão de risco e o fortalecimento da comunicação interna além da interação entre os órgãos⁴⁰.

Mas o fato é que o *compliance* no âmbito da Administração Pública encontra-se ainda em processo de estruturação. Por isso, seu conceito atualmente está “reduzido” à elaboração e à execução de um Programa de Integridade por parte dos órgãos e entidades da Administração Pública (programa normativo).

2.2 COMPLIANCE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: REFLEXÕES E POLÊMICAS

Apesar de legalmente instituído, o entendimento acerca do *compliance* público tem gerado uma série de apontamentos. Isso porque o fato de o *compliance* ter surgido no âmbito da iniciativa privada e envolver uma série de questões próprias deste ambiente fez com que ele viesse a ser alvo de reflexões quando implementado no setor público.

Por óbvio, o intuito desta seção não é apresentar todos os debates acerca da sua aplicabilidade no ambiente público, mas trazer alguns pontos que requerem atenção dos estudiosos e principalmente dos gestores públicos.

O primeiro ponto diz respeito ao seu local de implementação. Sobre esse aspecto, os autores Giamundo Neto, Dourado e Miguel⁴¹ compreendem que os programas de *compliance* no âmbito da Administração Pública direta e autárquica têm um sentido diverso ao aplicado no setor privado (incluindo as empresas estatais), haja vista a maneira com que atuam no mercado e as respectivas peculiaridades decorrentes de sua atuação, que sofre a necessidade de adequação aos ditames mercadológicos (boas práticas existentes).

As autoras Fortini e Schramm mencionam que o foco do *compliance* privado é o próprio ambiente corporativo, sob as diretrizes do direito privado; já no âmbito da Administração Pública, as consequências jurídicas vão além das diretrizes internas,

⁴⁰ MESQUITA, Camila Bindilatti Carli de. O que é *compliance* público? Partindo para uma Teoria Jurídica da Regulação a partir da Portaria nº 1.089 (25 de abril de 2018) da Controladoria-Geral da União – CGU. **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 147-182, 2019.

⁴¹ GIAMUNDO NETO; DOURADO; MIGUEL, *op. cit.*

seguindo a sistemática do regime jurídico de direito público e, por conseguinte, do Direito Administrativo Sancionador, em caso de irregularidade⁴².

Como mencionado pelas autoras acima, o regime é outro, e por isso algumas especificidades precisam ser respeitadas, no entanto, se analisarmos o *compliance* como meio, uma metodologia a ser seguida, chegar-se-á conclusão que não há diferença em sua condução seja no ambiente privado ou público, uma vez que o *compliance* possui características básicas (pilares/eixos) próprias.

Caberá, portanto, aos gestores públicos, na prática, se pautarem no regime cabível a cada ambiente, realizando os ajustes que forem necessários.

Se no que diz respeito ao aspecto meio-metodologia, não há diferenças em relação ao lugar de implementação, não se pode dizer o mesmo quanto a sua finalidade (fim).

Afinal, qual bem o *compliance* almeja tutelar? Conforme mencionado anteriormente, o fato é que os programas de integridade na Administração Pública direta são fundamentados nos mesmos pilares dos programas do setor privado, tendo apenas como especificidade o seu escopo e o bem a ser tutelado. Diferentemente do meio privado, que pretende tutelar a reputação empresarial e a prevenção de sanções administrativas e cíveis decorrentes da prática de ilícitos contra a Administração Pública, a Administração Pública objetiva a sua própria tutela, buscando protegê-la contra atos lesivos praticados por administradores ou servidores públicos⁴³. Logo, enquanto um se adequa às regras de mercado e se protege de possíveis riscos reputacionais (meio privado), o outro busca proteger o bem público (Administração Pública).

Nesse sentido, Camarão e Santos fazem alertas a dois riscos possíveis à Administração Pública quanto à implementação do *compliance*. O primeiro é o de que a regulamentação do Programa de Integridade, em vez de decorrer de um *ethos* público, possa estar orientada a um anseio de um cenário de aparentes controles gerenciais e comportamentais bem ajustados, sem haver a estrutura necessária para a sua sustentação (o que deturparia a finalidade precípua de um Programa de

⁴² FORTINI, Cristiana; SCHRAMM, Fernanda Santos. Direito premial e os incentivos à integridade na administração indireta. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 35-52.

⁴³ SIMÃO, Valdir Moysés. *Compliance* na administração pública direta: a perspectiva do cidadão. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 391-406.

Integridade); o segundo risco, resultado do primeiro, estaria relacionado à compreensão de que ações de integridade se tratam apenas de modismos ou incrementos de novas formalidades⁴⁴.

Infelizmente, com o advento da obrigatoriedade da sua elaboração, os gestores públicos se viram pressionados a elaborar de forma rápida e com pouco planejamento os seus programas de integridade. Acredita-se que qualquer instrumento novo requer um pouco mais de tempo e orientação para ser ajustado e implementado de forma correta, buscando a sua efetividade.

Espera-se que os administradores públicos compreendam que o programa de *compliance* pode se tornar um grande aliado de gestão, e não tão somente um documento formalizado de gaveta.

Um outro ponto que merece reflexão é a construção de uma cultura de integridade. Para isso, antes de mais nada, precisa haver o comprometimento de todos os colaboradores, a começar por aqueles ocupantes da alta gestão. Na Administração Pública não é diferente, a não ser o fato de que o corpo de pessoal é formado por servidores concursados, agentes em cargos comissionados e, ainda, agentes em cargos políticos, o que resulta em uma infinidade de interesses dentro de uma única instituição. Em especial, agentes ligados à política têm seus compromissos partidários, enquanto os concursados podem não possuir compromisso nenhum⁴⁵.

Nesse sentido, para Pereira, as características e distorções culturais que são peculiares às organizações públicas representam enormes obstáculos no esforço de promover mudanças, introduzir inovações tecnológicas e formar valores e crenças organizacionais, como é o caso do apego às regras, às rotinas e ao poder, da excessiva valorização da hierarquia, da centralização, do corporativismo, do forte paternalismo nas relações funcionais, da desconsideração dos avanços

⁴⁴ CAMARÃO, Tatiana; SANTOS, Fabrício dos Reis. Programas de *compliance* no setor público: percursos, entraves e reflexões para além das normas. In: POZZO, Augusto Dal; MARTINS, Ricardo Marcondes (coord.). **Compliance no direito administrativo**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 72-88.

⁴⁵ JANNIS, André Schmidt. *Compliance* público frente aos princípios da administração pública: a necessidade da atuação do advogado no *compliance* de efetividade. In: LAMY, Eduardo (org.). **Compliance: aspectos polêmicos e atuais**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018. p. 33-51.

conquistados, da descontinuidade administrativa, da perda de tecnologia e da desconfiança generalizada⁴⁶.

Para combater tal fragilidade, caberá à Administração Pública investir em capacitação de seus profissionais a fim de orientá-los acerca dos benefícios do programa, bem como do comprometimento das organizações em se tornarem íntegras.

Outro ponto extremamente sensível de análise da operacionalização do *compliance* na Administração Pública diz respeito a aplicabilidade do apetite ao risco no âmbito da Administração Pública frente ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

O apetite ao risco é a decisão que deve ser tomada pelo gestor público durante o processo de gerenciamento de riscos, mais especificamente na construção inicial da matriz de risco, com relação ao nível de risco que se está disposto a aceitar⁴⁷. Antes de adentrar a essa discussão, é preciso realizar uma análise conceitual a respeito do elemento “apetite ao risco” e do “princípio da indisponibilidade do interesse público”.

A Instrução Normativa nº 01, no inciso I do Art. 2º, trouxe tão somente o conceito de apetite a risco, como sendo o “nível de risco que uma organização está disposta a aceitar”⁴⁸. Já o COSO⁴⁹ define-o como “a quantidade de riscos, no sentido mais amplo, que uma organização está disposta a aceitar e sua busca para agregar valor”. Isso está diretamente relacionado à estratégia da organização.

Em 2012, o COSO publicou o documento *ERM – Understanding and communicating risk appetite*, em que se determina que o apetite de risco da administração, juntamente com revisão e concordância do conselho, deve seguir três etapas: 1) desenvolver/revisar o apetite a risco; 2) comunicar o apetite a risco; e 3) monitorar e atualizar o apetite a risco⁵⁰.

⁴⁶ PEREIRA, José Matias. **Administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

⁴⁷ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 89, 11 maio 2016b. Seção 1, p. 14.

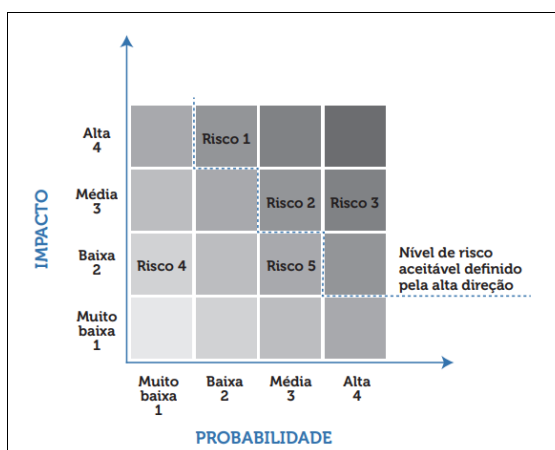
⁴⁸ *Ibid*, não p.

⁴⁹ COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada. Tradução: IIA Brasil e Pricewaterhouse Cooper Governance, Risk and Compliance. Jersey City: AICPA, 2007.

⁵⁰ COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Understanding and communicating risk appetite**. Durham: COSO, 2012.

Na Administração Pública, o apetite ao risco vem sendo determinado por uma linha limite realizada pela organização em seu quadro de avaliação de riscos, conforme orientação no *Guia prático de gestão de riscos para a integridade* elaborado pela CGU⁵¹, destinado às entidades de Administração Pública direta, autárquica e fundacional, nos moldes da figura abaixo.

Figura 2 – Definição de apetite ao risco



Fonte: BRASIL, 2018a, p. 38.

De acordo com a IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016, é competência do Comitê de Governança, Riscos e Controles estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, podendo compreender esses limites como apetite ao risco ou tolerância ao risco⁵².

No entanto, nas lições de Arruda⁵³, apetite de risco e tolerância ao risco não se tratam da mesma coisa. Para o autor, o apetite de risco é caracterizado pelo quanto, de forma qualitativa, de risco a organização está disposta a incorrer para atender seus objetivos e gerar valor. Já tolerância ao risco pode ser caracterizada pelo nível de aceitação, de forma quantitativa, que a organização está disposta para atender ao objetivo, podendo ser mensurada.

De forma resumida, apetite ao risco é a decisão tomada pela alta direção em que se estabelece o nível de risco ao qual está disposto a sujeitar-se.

⁵¹ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Guia prático de gestão de riscos para a integridade**. Brasília: CGU, 2018a.

⁵² BRASIL, 2016b, *op. cit.*

⁵³ ARRUDA, Corinto Lucca *et al.* **A influência do apetite a riscos no processo de gestão de riscos corporativos: um estudo de caso**. [2019]. p. 7. Disponível em: <https://xxcongreso.aeca.es/wp-content/uploads/2019/09/127d.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

Realizado tal esclarecimento, resta compreender um pouco mais sobre o princípio da indisponibilidade do interesse público. Pode-se dizer que o Regime Jurídico-Administrativo possui duas extremidades em forma de princípio; uma delas é o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, e a outra é o princípio da indisponibilidade do interesse público.

Se, de um lado, tem-se o gestor público, que pode e deve, nas suas atuações, resguardar o interesse público por meio da supremacia, do outro lado, tem-se o princípio da indisponibilidade do interesse público, que limita esse “poder” de agir e de não agir, em prol do mesmo interesse público, servindo de freio aos excessos das prerrogativas de atuação concedidas à Administração Pública.

Assim, nas palavras de Marinela⁵⁴, o princípio da indisponibilidade do interesse público serve para limitar a atuação do agente público, mostrando-se um contrapeso à superioridade ao princípio da supremacia, podendo se afirmar que, em nome da supremacia do interesse público, o Administrador pode quase tudo, menos abrir mão do interesse público”.

De acordo com grande parte da doutrina esses dois princípios são tidos como fundamentos do regime jurídico administrativo, como é o caso de Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁵, que entende que todo o sistema de Direito Administrativo se constrói sobre os mencionados princípios.

No entanto, há outros doutrinadores, como Marçal Justen Filho, que entendem que não, que ao lado deles outros princípios também sustentam o regime⁵⁶. Para o autor, não existe um fundamento jurídico único para o direito administrativo, mas a coexistência de uma pluralidade de princípios jurídicos administrativos que não possuem hierarquia (estando todos no mesmo nível) e que, muitas das vezes, até colidem entre si⁵⁷.

E talvez por, quase sempre, estar atrelado ao princípio da supremacia do interesse público o princípio da indisponibilidade do interesse público, acaba por ser pouco comentado.

⁵⁴ MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 54.

⁵⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

⁵⁷ *Ibid.*

A falta de estudo acerca do Princípio da Indisponibilidade por parte da doutrina, em que pese a sua importância ao regime jurídico-administrativo, é no mínimo curiosa. Esse fato fez com que a Administração Pública e o Poder Judiciário dessem a ele uma função de “amarra” à administração, diante da conveniência⁵⁸.

Mas afinal, do que se trata o princípio da indisponibilidade do interesse público? Para melhor compreensão acerca dele, vamos dividi-lo em dois estudos: conceito de indisponibilidade e conceito de interesse público.

Para Justen Filho⁵⁹, a indisponibilidade indica a “impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, configurando-se como uma decorrência de sua supremacia”. De forma muito interessante, Luzardo Faria⁶⁰ indica que a autora Natália Pasquini Moretti percebe que a indisponibilidade dentro da doutrina nacional é tratada sob quatro vieses, e ela os traz como sendo: (i) indisponibilidade da finalidade legal; (ii) indisponibilidade do dever de agir; (iii) indisponibilidade de bens e serviços públicos; (iv) indisponibilidade das competências administrativas.

Assim, a (i) indisponibilidade da finalidade legal diz respeito àquela indisponibilidade mais comum, àquela em que o administrador não pode agir de forma livre como deseja (vinculada à vontade ou à personalidade), mas pode e deve agir sob os comandos da lei (constituição ou normas infraconstitucionais), ou seja, encontra-se proibida a tomada de qualquer decisão que não se destine aos objetivos impostos ao Estado pela legislação.

Nesse aspecto, vale as palavras de Faria⁶¹, de que, “quando, diante de uma situação específica, a Administração se vir obrigada a deixar de concretizar a finalidade pretendida por determinada norma legal, é imprescindível que isso seja feito apenas na medida em que for adequado, necessário e proporcional”.

Nesse contexto, o administrador exerce uma função, o que significa uma atividade em nome e interesse de outrem, por isso não há autonomia da vontade nem liberdade irrestrita. Há uma finalidade previamente estabelecida e, no caso de

⁵⁸ FARIA, Luzardo. A indisponibilidade do interesse público: conteúdo, natureza jurídica, fundamentos normativos e impactos no Direito Administrativo brasileiro. **Revista Meritum**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 1-28, jan./abr. 2020.

⁵⁹ JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 51.

⁶⁰ FARIA, *op. cit.*

⁶¹ *Ibid.*, p. 12.

função pública, há submissão da vontade pré-traçada na Constituição Federal ou na lei, além do dever de bem curar o interesse alheio: o interesse público⁶².

A (ii) indisponibilidade do dever de agir está relacionada ao dever que o Estado tem de buscar a concretização do interesse público, ainda que não haja mandamento constitucional ou infraconstitucional para isso. Trata-se do agir da Administração Pública em prol da conservação e da manutenção da sua finalidade pública, diante de qualquer situação que se verifique a sua ameaça, e caso não o faça, deve-lhe ser imposta uma obrigação de fazer. Vale ressaltar que o inverso é válido, ou seja, à Administração Pública cabe também o dever de omissão. Desta forma, o Estado deve adotar uma posição omissiva, com o intuito de preservar e garantir o interesse público, quando vislumbrar que esse se encontra ameaçado.

Tem-se ainda a (iii) indisponibilidade de bens e serviços públicos, que trata da ideia que o administrador não pode dispor dos bens públicos como lhe aprouver, por não ser ele o detentor, o proprietário da coisa pública. É por meio dessa indisponibilidade que não cabe à Administração Pública sair contratando sem um processo licitatório para isso.

Nesse mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello⁶³ traz que os interesses públicos não se encontram à livre disposição de quem quer que seja. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los, mas que os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Restando a ele a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos e obedecendo a ordem legal que dispõe sobre ela.

Corroborando com tal entendimento, Carvalho Filho⁶⁴ segue dizendo que os bens e interesses públicos não pertencem à administração nem a seus agentes, cabendo-lhes, da melhor forma, somente geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta, sim, a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos. A administração não possui a livre disposição dos bens e interesses públicos porque atua em nome da coletividade. Por isso que os bens públicos só podem ser alienados na forma em que a lei dispõe.

⁶² MARINELA, *op. cit.*

⁶³ MELLO, *op. cit.*, p. 76-77, grifo nosso.

⁶⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

A autora Marinela⁶⁵ acompanha no sentido de que os bens, direitos e interesses públicos são confiados ao administrador para gestão, nunca para sua disposição. O administrador tem o dever de guarda, aprimoramento e conservação, lembrando-se de que a atividade administrativa é um *múnus* público, é encargo, é obrigação para os administradores.

Por fim, a (iv) indisponibilidade das competências administrativas, que está relacionada ao poder-dever imposto pelo ordenamento jurídico à Administração Pública. Assim, não cabe à administração a escolha de cumprir com os seus deveres em prol do interesse público, mas o dever. Apesar de parecer semelhante à indisponibilidade de agir, anteriormente comentada, há uma única diferença entre elas, o fato dessa ter alguma previsão normativa (constitucional, legal ou mesmo administrativa) imbuindo à Administração uma prerrogativa a ser utilizada em hipóteses objetivamente descritas pela legislação para a persecução do interesse público⁶⁶.

Assim, na indisponibilidade de agir, ainda que não haja qualquer regramento que a obrigue, caberá à administração agir em prol da satisfação do interesse público, o que não ocorre no viés da indisponibilidade das competências administrativas, que possui uma base legal para isso.

Nesse sentido, segue as lições de Di Pietro⁶⁷:

Precisamente por não poder dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, **a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhes são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constate a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público que está sendo prejudicado.**

Para Hely Lopes Meirelles⁶⁸, o princípio da indisponibilidade do interesse público decorre do princípio da supremacia do interesse público⁶⁹, e, segundo ele,

⁶⁵ MARINELA, *op. cit.*

⁶⁶ FARIA, *op. cit.*, p. 13.

⁶⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 224, grifo nosso.

⁶⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo**. 42. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 113.

não pode a Administração Pública dispor desse interesse, nem sequer renunciar a poderes que a lei lhe conferiu para tal proteção, uma vez que não é ela a detentora do título, cujo titular é o Estado, que atua como representante da coletividade. Cabendo tão somente aos representantes eleitos a autorização da disponibilidade ou da renúncia, nos termos da lei.

É possível exemplificar tal indisponibilidade por meio do Art. 2º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 9.784/99⁷⁰, que prevê como critério nos processos administrativos o atendimento de fins de interesse geral, vedando a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização legal.⁷¹

Tendo em vista a forma como a nossa doutrina vem tratando o conceito de indisponibilidade parece-nos cada vez mais difícil entrar em um consenso no que tange ao significado completo do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Mas o fato é de que o grande cerne do princípio se encontra atrelado ao termo “interesse público”, pois, afinal de contas, é ele o bem a ser tutelado, seja por meio do princípio da supremacia do interesse público, seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

É de conhecimento geral que o interesse público consiste no bem a ser perseguido pelo direito público, e, por conseguinte, o direito administrativo. Se existe algo a ser preservado em todas as atuações estatais, é o interesse público.

No entanto, definir o termo “interesse público” não é uma tarefa fácil. Para Justen Filho⁷², a dificuldade ocorre porque a sua natureza de conceito jurídico é indeterminada; já para Meirelles⁷³ a dificuldade encontra-se no fato de que o interesse público é aplicado a cada caso concreto.

A conceituação de interesse público não se trata simplesmente de compreendê-lo como o oposto ao interesse privado, individual, ou de cada um;

⁶⁹ Sobre o tema, cf. CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **Administração Pública democrática e supremacia do interesse público**: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes. Curitiba: Juruá, 2015. p. 63-172.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 fev. 1999. p. 1. Não p., grifo nosso.

⁷¹ Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei.

⁷² JUSTEN FILHO, *op. cit.*

⁷³ MEIRELLES, *op. cit.*

tampouco que ele se constitui como o interesse do todo – do próprio conjunto social ou ainda no somatório dos interesses individuais⁷⁴.

Na busca de uma definição para o termo, Celso Antônio Bandeira de Mello⁷⁵ contribui no sentido de ser um “conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem”.

No mesmo sentido, conceitua a professora Alice Gonzalez Borges⁷⁶ como sendo um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, e que passa a ser público quando um número de pessoas participa e compartilha como um querer valorativo predominante da comunidade.

Avançando na tentativa de conceituar o interesse público, Marinela⁷⁷ traz a diferenciação entre o interesse público primário e secundário, considerando interesse primário como aquele resultado da soma dos interesses individuais enquanto membros de uma sociedade, e interesse público secundário como os anseios do Estado, enquanto pessoa jurídica, sujeito de direitos.

A autora ressalta, ainda, que “o Estado, da forma como foi concebido no ordenamento jurídico brasileiro, só poderá defender seus próprios interesses privados (interesses secundários) quando não existir conflito com os interesses públicos primários”⁷⁸.

Já o autor Justen Filho⁷⁹ faz o caminho inverso, buscando definir interesse público pelo que ele entende não o ser. Para o autor, o interesse público não se confunde com: (i) o interesse do Estado, uma vez que, essa concepção é incompatível com a constituição, pois, existem os interesses públicos não estatais, como aqueles provenientes do terceiro setor/organizações não governamentais; (ii) o interesse do aparato administrativo, observado que o Estado, como sujeito de direito, não pode ter interesses de modo semelhante ao que ocorre com qualquer sujeito privado, que age segundo uma lógica de conveniência circunstancial, alheia

⁷⁴ MELLO, *op. cit.*

⁷⁵ *Ibid.*, p. 59, grifo nosso.

⁷⁶ BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 15, p. 1-23, 2007. p. 1, grifo nosso.

⁷⁷ MARINELA, *op. cit.*, p. 75, grifo nosso.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 75.

⁷⁹ JUSTEN FILHO, *op. cit.*

ao direito, e que não é admissível ao Estado; (iii) o interesse do agente público, uma vez que o exercício da função pública não pode ser afetado pelos interesses privados e egoísticos do agente público; (iv) o interesse da sociedade, na qual, não se deve considerar o interesse público como interesse da sociedade, ou seja, o somatório dos indivíduos, pois a ideia de sociedade não se confunde com os indivíduos que as integram; (v) o interesse da totalidade dos sujeitos privados, pois assim, o interesse privado se tornaria público apenas se todos os particulares tivessem interesses semelhantes, e bastaria apenas um sujeito divergir para que não houvesse mais interesse público; e por fim (vi) o interesse da maioria dos sujeitos privados, pois nesse caso, o interesse público seria o interesse privado comum e homogêneo da maioria da população. Se valendo de um estado democrático, não seria admissível que o interesse público fosse apenas o interesse da maioria da população, pois isso provocaria a destruição dos interesses das minorias, e um Estado Democrático caracteriza-se pela tutela dos interesses das maiorias e das minorias.

Na visão do autor, o interesse só se torna público, porque antes ele era indisponível, ou seja, não é por ser público que se tornou indisponível, mas sim o contrário. Logo, o interesse é reconhecido como público porque é indisponível, não pode ser colocado em risco, e sua natureza exige que seja realizado⁸⁰.

Desta forma, se os direitos fundamentais têm natureza de indisponíveis, eles tendem a ser considerados como interesse público, ou seja, a invocação ao interesse público toma em vista a realização de direitos fundamentais. Logo o Estado é investido do dever de promover esses direitos fundamentais nos casos em que for inviável a sua concretização pelos particulares, segundo o regime de direito privado⁸¹.

Vale ressaltar que, apesar de os direitos fundamentais serem considerados indisponíveis, não se exclui a liberdade em poder manifestá-los ou não de forma concreta. Ou seja, uma pessoa pode renunciar ao seu direito de propriedade (direito fundamental previsto no Art. 5º, *caput*), mas não lhe cabe o poder jurídico de eliminar a sua condição de sujeito de direito de propriedade (direito indisponível).

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ *Ibid.*

Mas você pode estar se perguntando: se partirmos desse entendimento, quais direitos fundamentais devem ser preservados, tendo em vista o rol extenso que há? Pois bem, a aplicação do direito se dá de forma concreta, e neste caso não será diferente, haverá de ser analisado o caso concreto (interesses) à luz das normas jurídicas. Caberá ao gestor público a decisão em escolher o interesse do Estado, da maioria ou da minoria das pessoas. Mas isso será determinado diante do caso concreto, desde que essa seja a solução mais compatível com o ordenamento jurídico e represente o modo mais adequado e satisfatório da realização dos direitos fundamentais. Afinal, existem interesses coletivos múltiplos, distintos, contrapostos – todos eles merecedores de tutela por parte do direito⁸².

Como visto até aqui, falar de interesse público⁸³ não é tão simples, afinal trata-se de uma categoria de conteúdo mutável, na qual se deve ajustar-se à legislação vigente, mas também ao contexto fático de cada caso concreto. Uma visão “parada” do Princípio da Indisponibilidade jamais será capaz de corresponder à complexidade dessa noção⁸⁴.

A divisão realizada para o estudo do Princípio da Indisponibilidade jurídica tratou-se apenas de um método didático para melhor compreensão a respeito da sua conceituação. O fato é que, na prática, diante de questões do seu dia a dia, o gestor administrativo acaba por tomar decisões baseadas em apenas um dos quatro vieses da indisponibilidade e confere a sua conceituação própria para interesse público, o que faz comprometer, e muito, a sua verdadeira finalidade principiológica.

Conforme constatado ao longo do trabalho, não existe um consenso por parte da doutrina a respeito do conteúdo do princípio da indisponibilidade do interesse público e isso sem dúvida prejudica qualquer avaliação acerca da aplicação de um ato no âmbito da Administração Pública, em relação a ele, o que parece ser a problemática da presente discussão.

Retomando a ideia do apetite ao risco, compreendido como a decisão que deve o gestor público tomar durante o processo de gerenciamento de riscos, com relação ao nível de risco que está disposto a aceitar, esse encontra-se tão somente fundamentado no ordenamento jurídico, por meio do Art. 2º, inciso II da IN 01/2016.

⁸² *Ibid.*

⁸³ Sobre o tema, *cf.* CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. O interesse público no divã da psicanálise: para um conceito bidimensional de interesse público. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 3, n. 52, p. 275-299, 2018.

⁸⁴ FARIA, *op. cit.*

O gerenciamento de riscos, apesar de ser um processo novo do âmbito da Administração Pública, já é comumente aplicado no âmbito da iniciativa privada. A questão é que no âmbito público tal procedimento pode correr em “ilegalidade” frente à aplicação do princípio da indisponibilidade do interesse público, princípio esse consagrado pela maioria da doutrina, como fundamento do regime do direito administrativo brasileiro.

Sendo assim, a questão não parece fácil de ser elucidar, até porque também trata dos limites de gestão concedidos ao gestor público no âmbito da sua atuação estatal, em busca do interesse público.

Para Santiago, a aplicação do apetite ao risco no âmbito do poder público se torna possível, ainda que frente ao princípio da indisponibilidade do interesse público (pilar do regime jurídico-administrativo). Mesmo que sublinhando a ausência de um conceito ao princípio por parte da doutrina jurídica, o que prejudica uma análise específica acerca da questão, conclui a autora que a decisão encontra espaço no setor público desde que não ameace o interesse público – propriedade da coletividade, como por exemplo, a liberação da vacina da COVID-19 no território brasileiro: sem que ainda obtivessem 100% da sua efetividade (possível risco), decidiu-se pela aplicação em prol de um bem maior⁸⁵.

Na visão de Neves, é possível a aplicação do apetite ao risco no âmbito do setor público, sob a perspectiva de que nem todos os atos da Administração Pública são vinculados, havendo aqueles atos discricionários, em que critérios de conveniência e oportunidade devem ser considerados⁸⁶.

Em contrapartida, Nohara adverte que não se deveria cogitar o apetite ao risco na administração direta da mesma forma que ocorre na iniciativa privada, pois naquela a intenção não é lucrar em cima do risco, mas promover condições para o atendimento do interesse público primário. A autora ressalta, ainda, que situação diferente ocorre na administração indireta, que atua no mercado desenvolvendo atividade econômica em sentido estrito, e que, portanto, “não se pode simplesmente transplantar a ótica da iniciativa privada ao Poder Público, pois isso pode gerar uma

⁸⁵ SANTIAGO, Maria Carolina. O conceito de apetite ao risco frente ao princípio da indisponibilidade do interesse público. *In*: LAMY, Eduardo (org.). **Compliance e proteção de dados**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 173-209.

⁸⁶ NEVES, Edmo Colnaghi. Programa de *compliance* e integridade para a administração pública. *In*: POZZO, Augusto Dal; MARTINS, Ricardo Marcondes (coord.). **Compliance no direito administrativo**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 90-103.

certa esquizofrenia ou inadaptação da racionalidade da conformidade e da ética, isto é, da moralidade administrativa”⁸⁷.

Considerando que o Princípio da Indisponibilidade é tratado pela doutrina, por vários vieses, parece ficar claro que a aplicabilidade do princípio deve se dar caso a caso, ou seja, a cada ato ou decisão efetuada pela Administração Pública, deve-se fazer uma avaliação acerca do caso concreto, verificando se o interesse público está sendo ameaçado.

Em que pese o interesse público também ser um conceito ainda em “aberto” pela doutrina, me parece importante o gestor público seguir uma conceituação acerca dele para que possa prosseguir na condução da máquina pública.

Como o bem a ser tutelado não é de propriedade da Administração Pública e tampouco do gestor público, cabe a eles a atenção e a responsabilidade necessárias diante da sua atuação ao caso concreto.

O apetite ao risco nada mais é que uma decisão da Administração Pública, a qual deve, como as demais, estar pautada na legalidade e, em especial nos princípios administrativos, assim, a “extensão do apetite” deve estar inteiramente associado aos limites da preservação do interesse público.

Desta forma, estando o interesse público em perigo deve a Administração Pública não incorrer em qualquer tipo de apetite. Mas vislumbrando que tal decisão não afete em nada o interesse público, pode, sim, a administração dar margens a essa possibilidade.

O fato é que os riscos (evento incerto e futuro) se encontram a todo tempo diante dos olhos do gestor público. Assim, caberá à administração identificá-los, avaliá-los e monitorá-los.

Conclui-se, portanto, que o apetite ao risco encontra espaço dentro do ordenamento jurídico administrativo brasileiro, na medida em que não ameasse o interesse público, bem esse de propriedade da coletividade.

Como pôde-se observar o compliance independentemente do ambiente privado ou público é comum enquanto meio, instrumento e metodologia (o seja, possui suas notas características), salva algumas adaptações necessárias;

⁸⁷ NOHARA, Irene Patrícia. O princípio da realidade da LINDB aplicado à exigência de *compliance* nos municípios brasileiros. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 83-100. p. 91.

entretanto, difere-se quanto as suas finalidades em razão dos regimes que os orientam.

Conforme mencionado anteriormente, o intuito desta seção não é exaurir os debates acerca das possíveis incompatibilidades ou ajustes a serem realizados ao *compliance* no ambiente público, mas trazer alguns elementos que requerem atenção. Mas em que pese todo o debate, o *compliance* vem ganhando força e se constituindo como um instrumento importante no âmbito da governança pública.

2.3 COMPLIANCE PÚBLICO: UM PILAR DA GOVERNANÇA PÚBLICA NO COMBATE À CORRUPÇÃO NO BRASIL

Os dados recentes sobre o Brasil não demonstram um cenário positivo com relação ao combate à corrupção. Isso porque, em 2022, o país atingiu um índice de percepção da corrupção de 38 pontos, ficando abaixo da média global e da média regional para a América Latina e o Caribe, que é de 43 pontos, e da média dos países do G20, que é de 53 pontos⁸⁸.

Assim, explorar o *compliance público* como um pilar importante da governança pública no combate à corrupção se faz de extrema importância na seara da Administração Pública brasileira.

Neste estudo, não se tem a pretensão de aprofundar a temática da corrupção, tampouco de explorar de forma detalhada os tipos penais e todo combate travado pelo Brasil em relação a eles, mas de contextualizar na história da Administração Pública o momento que o *compliance* passa a configurar como mais um aliado dessa luta.

2.3.1 Medidas de combate à corrupção na Administração Pública Federal

O Dicionário Michaelis define “corrupção” como: “(1) ação ou efeito de corromper; decomposição, putrefação; (2) Depravação, desmoralização, devassidão; (3) suborno”⁸⁹.

⁸⁸ ÍNDICE de percepção da corrupção: 2022. **Transparência Internacional Brasil**, 2022. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

⁸⁹ CORRUPÇÃO. In: MICHAELIS: Dicionário prático da língua portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2008. p. 223.

O conceito de corrupção é antigo no Brasil. Sua previsão como crime veio disciplinada no Código Criminal do Império – Lei de 16 de dezembro de 1830, com o título de Crime de Peita (Art. 130) e Crime de Suborno (Art. 133).

O fenômeno da corrupção nada mais é do que o reflexo da fraqueza do sistema legal, a falta de transparência das entidades públicas e privadas, bem como a existência de um conflito de interesses⁹⁰ que deve ser combatido não apenas por questões morais ou por uma determinada visão de mundo, mas porque traz prejuízos econômicos e sociais, como distorção dos mercados, e inibe o crescimento econômico, afetando a democracia e o Estado de Direito, onde as normas são aplicadas de forma efetiva e justa. A corrupção beneficia poucos e prejudica a sociedade como um todo. E muitas vezes está ligada à evasão fiscal, restando menos recursos para a satisfação das necessidades sociais de saúde e educação⁹¹.

A corrupção significa uma quebra da ordem jurídica e, com isso, cria-se um estado de insegurança jurídica e incertezas, representando uma das maiores barreiras para o crescimento econômico⁹².

De forma a manter este estudo dentro do campo de pesquisa ao qual ele se destina, a abordagem com relação às medidas será apenas daquelas voltadas à Administração Pública federal, excluindo, no momento, aquelas de cunho regional, estadual ou municipal.

Assim as medidas no combate à corrupção vão desde a edição de textos normativos, que visam coibir a ocorrências dos atos (prevenção) e puni-los (repressão), até a criação de organizações, movimentos, comitês e conselhos voltados a educação, controle, fiscalização e monitoramento das atividades.

No Brasil, a preocupação em pensar e elaborar medidas que buscassem combater a corrupção surge realmente após a Constituição de 1988, com a redemocratização do país.

Antes disso, medidas bem tímidas e com pouca eficácia haviam sido tomadas, como a previsão dos crimes contra a Administração Pública (Título XI) no Código Penal de 1940 (Decreto-Lei nº 2.848), a Lei Pitombo Godoi-Ilha (Lei nº 3.164, de 1957), e a Lei Bilac Pinto (Lei nº 3.502, de 1958). No entanto, a doutrina tende a considerar somente como referência a Lei dos Crimes de Responsabilidade (Lei nº

⁹⁰ COIMBRA; MANZI, *op. cit.*, p. 59.

⁹¹ *Ibid.*

⁹² *Ibid.*

1.079, de 1950) e a Lei da Ação Popular (Lei nº 4.717, de 1965) e ainda assim, as considerando de alcance limitado.

Em que pese a expressão corrupção abranger uma série de situações como: conflito de interesses, desvios fraudulentos; fraude; suborno; corrupção política; nepotismo; extorsão; pode-se de forma restrita, traduzi-la como um desvio de conduta de funcionário público em exercício de função pública. E foi exatamente essa forma mais restrita que o atual Código Penal Brasileiro (Decreto nº 2.848/1940) acabou adotando para o crime de corrupção, dividindo-a em passiva e ativa.

A conduta da corrupção passiva encontra-se tipificada no Art. 317 do Código Penal Brasileiro⁹³, nos seguintes termos: “Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem”⁹⁴. Já a corrupção ativa encontra-se tipificada no Art. 333 do Código Penal Brasileiro⁹⁵, nos seguintes termos: “Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício”⁹⁶. A pena, nesse caso é “reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa” e pode ser aumentada de um terço “se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou omite ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional”.⁹⁷

⁹³ BRASIL. Decreto nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940.

⁹⁴ Nota-se, que a conduta típica consiste em *solicitar*, *receber* ou *aceitar* promessa de vantagem indevida, para si ou para outrem, em razão da função pública exercida pelo agente público ou por aquele que ainda irá exercer. Ainda que denominada de corrupção passiva, o tipo legal abrange também a conduta ativa do agente em “solicitar” a vantagem. O sujeito ativo é o funcionário público (delito próprio), sendo admissível o concurso com particular, e o sujeito passivo trata-se da União, Estados-membros, Distrito Federal, Municípios e demais pessoas jurídicas mencionadas no Artigo 327, §1º.

⁹⁵ BRASIL. Decreto nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940.

⁹⁶ A conduta do tipo penal em referência concentra-se em dois verbos, o “oferecer” e o “prometer”. Entende-se por “oferecer” a ação de apresentar, de colocar à disposição, e de exhibir; já o “prometer” expressa o ato de obrigar-se a dar, de empenhar o compromisso de que dará algo em favor de alguém. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019).

⁹⁷ O sujeito ativo é o particular, podendo ser um funcionário público, e o sujeito passivo é o Estado representado pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Neste caso, o agente pode se utilizar de todos os meios para corromper o funcionário público, como palavras, atos, gestos insistentes e escritos.

Vale esclarecer que tanto os crimes de corrupção passiva como os de ativa (*stricto sensu*) no ordenamento jurídico brasileiro têm em comum o bem jurídico a ser protegido: o regular e correto funcionamento da Administração Pública⁹⁸.

No ano de 1968, durante o período militar, foi criada a “Comissão Geral de Investigações” – Decreto-Lei nº 359/1968 –, com a incumbência de promover investigações sumárias para o confisco de bens de todos quantos tenham enriquecido, ilicitamente, no exercício de cargo ou função pública, da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios ou dos Municípios, inclusive de empregos das respectivas autarquias, empresas públicas ou sociedades de economia mista (Art. 1º), mas que na verdade, não passava de mais uma das medidas de controle e de perseguição aos adversários políticos – de combate à corrupção, não tinha nada⁹⁹.

Se, antes, pouco se fez para combater a corrupção, com a promulgação da Constituição cidadã de 88 o cenário melhora. A começar pelo Capítulo VII – Da Administração Pública (Art. 37 e seguintes), que traz no *caput* do Art. 37 os princípios que nortearão a administração, cujo objetivo é a busca do interesse público. Assim, nenhum ato deve ocorrer se não amparado por lei, realizado de forma impessoal, dentro dos princípios éticos da moralidade a fim de que se tornem de conhecimento da sociedade por meio da transparência (o princípio da eficiência foi introduzido pela EC nº 19, de 1988).

Nesse mesmo período, considerando as relações, cada vez mais globalizadas, e os escândalos corporativos norte-americanos que vinham ocorrendo, estados e entes internacionais passaram a pressionar a todos para a adoção de medidas contra a lavagem de capitais oriundas de crimes. Foi nesse sentido que o Brasil editou a Lei nº 9.613, de 1988 (Lei da Lavagem de Dinheiro), aprimorada posteriormente pela Lei nº 12.683 de 2012.

Ainda em 1988 foi criado o Conselho de Controle de Atividade Financeiras – COAF, por meio da Lei nº 9.613, e que foi recentemente reestruturado pela Lei nº

⁹⁸ PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

⁹⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 359, de 17 de dezembro de 1968. Cria a Comissão Geral de Investigações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 1968. p. 10913.

13.974/2020, vinculando-o administrativamente ao Banco Central – BACEN, sem quaisquer alterações em suas competências iniciais¹⁰⁰.

A criação do Conselho se deu por influência da participação do Brasil junto ao Grupo de Ação Financeira (GAFI). O GAFI é uma organização intergovernamental cujo propósito é desenvolver políticas de combate à lavagem de dinheiro, ao financiamento do terrorismo e à proliferação de armas de destruição em massa¹⁰¹.

O conselho desenvolveu uma série de recomendações que são reconhecidas como o padrão internacional para o combate à lavagem de dinheiro, ao financiamento do terrorismo e à proliferação de armas de destruição em massa. Elas formam a base para uma resposta internacional coordenadas a ameaças à integridade do sistema financeiro. Dentre as quarenta recomendações, assumidas pelo Brasil, encontra-se a obrigatoriedade da existência de uma Unidade de Inteligência Financeira – UIF, com jurisdição nacional e com autonomia operacional (Recomendação 29). Desta forma, a Coaf é a UIF brasileira e atua como coordenadora nacional junto ao Gafi¹⁰².

Quatro anos depois, ocorreu a edição da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429, de 1992) e um ano depois da Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666, de 1993) que de forma mais efetiva passaram a contribuir na luta contra a corrupção.

Investigações importantes também vieram a ocorrer, com destaque para as Comissões de Inquéritos Parlamentares – a CPI de PC Farias e a CPI dos Anões do Orçamento.

Na CPI de PC Farias, o empresário e alagoano Paulo César Siqueira Cavalcante Farias (PC Farias), ficou conhecido durante o governo Collor pelo então chamado – “Esquema PC”. Pedro Collor, irmão do presidente Fernando Collor, realizou denúncias contra a probidade no governo e revelou a existência de uma rede de tráfico de influências do governo, as quais eram intermediadas por PC

¹⁰⁰ BRASIL. **O que faz o Coaf?** Brasília: [s. n.], 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/coaf/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/publicacoes-do-coaf-1/o-que-faz-o-coaf-2022-01-24-publicado.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁰¹ COUNTRIES. **FATT-GAFI**, [2023]. Disponível em: <https://www.fatf-gafi.org/countries/>. Acesso em: 18 mar. 2023.

¹⁰² AS RECOMENDAÇÕES do GAFI: padrões internacionais de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo e da proliferação. Tradução: Deborah Salles. [S. l.]: FATF-GAFI, 2012.

Farias – o braço direito de Fernando Collor e tesoureiro da campanha presidencial. Com isso, foi instaurada uma CPI junto ao Congresso Nacional, na qual confirmou a existência da rede de corrupção, na qual Collor havia se envolvido sob a chefia de PC Farias. Um esquema que envolvia extorsão, corrupção, lavagem de dinheiro, uso de contas fantasmas e superfaturamento de contratos. Assim, um pedido de *impeachment* de Fernando Collor foi entregue à câmara de Deputados no dia 01 de setembro 1992 e autorizado pela Câmara por 441 votos a 38 no dia 29 de setembro. Na época, Collor foi afastado da presidência e na sequência deixou a presidência. Dois anos depois, em 1994, Collor foi absolvido pelo STF por 5 votos a 3 – por falta de provas do seu envolvimento no “Esquema PC”, no entanto, PC Farias foi condenado por unanimidade a 7 anos. PC Farias chegou a fugir do país, após ter a sua prisão preventiva decretada em 1993, mas foi encontrado na Tailândia e trazido de volta ao Brasil¹⁰³.

Já a CPI dos Anões do Orçamento tratou de desvendar um dos grandes escândalos de corrupção nos primeiros anos após a ditadura. A denúncia do esquema partiu do assessor da Comissão de Orçamento José Carlos Alves dos Santos. O esquema consistia na apresentação de emendas na Comissão do Orçamento, sendo que quem determinava o que entrava e o que saía era João Alves. No esquema, entidades fantasmas eram usadas para receber dinheiro voltado para assistência social, e acordos eram feitos com empreiteiras para que elas fossem favorecidas nos processos de escolha para as obras. Seria a primeira vez em que os parlamentares iriam investigar seus próprios colegas¹⁰⁴.

Destaca-se que, de forma isolada, durante o Governo do Presidente Itamar Franco, ocorreu a iniciativa da criação da Comissão Especial de Investigação (CEI), composta de representantes da sociedade civil, com objetivo de combater a corrupção na Administração Pública Federal.

De acordo com Hage, o surgimento da CEI soou como uma tentativa de resposta aos primeiros sinais de sensibilização da cidadania brasileira, após os

¹⁰³ BRASIL. Congresso Nacional. **Relatório final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito**. Brasília: Senado Federal, 1992.

¹⁰⁴ BRASIL. Congresso Nacional. **Relatório final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito destinada a apurar fatos contidos nas denúncias do Sr. José Carlos Alves dos Santos, referentes às atividades de parlamentares, membros do governo e representantes de empresas envolvidas na destinação de recursos do orçamento da União**. Brasília: Senado Federal, 1994a.

incidentes do impeachment do Presidente Collor e do escândalo dos Anões, uma vez que, foram os primeiros casos graves de corrupção expostos à opinião pública, com o advento da abertura política e da democratização do país o que provavelmente não ocorreria no período militar, já que o público não as teria conhecimento¹⁰⁵.

Ocorre que o sociólogo Fernando Henrique Cardoso, eleito sucessor do Ex-Presidente Itamar Franco, logo no primeiro mês de seu mandato presidencial extinguiu a CEI.

De acordo com notícia da época (Folha de São Paulo, 21 de janeiro de 1995), a “A comissão foi extinta sem ter concluído pelo menos 15 inquéritos”, ficando sob responsabilidade da Secretaria de Controle do Ministério da Fazenda dar continuidade as investigações. Vale ressaltar que a CEI era formada por sete pessoas e todos os seguimentos, como juristas, empresários e ex-ministros de Tribunais Superiores. O ex-presidente Itamar havia concedido “Carta Branca” ao grupo para que pudesse investigar qualquer área do governo¹⁰⁶.

Nos anos seguintes, sucederam-se inúmeros casos de corrupção amplamente noticiados pela mídia, no entanto, com descaso no tratamento e quase ou nenhuma apuração do ocorrido. Nessa época, o Procurador-Geral da República, mantido durante os oito anos de governo do presidente FHC, chegou a ser chamado de “engavetador-geral da República” por conta da atuação do órgão.

Em 2001, ainda sob a presidência de Fernando Henrique Cardozo, ocorreu a criação da Corregedoria Geral da União (instituída pela Medida Provisória nº 2.143-31), que tinha o propósito de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público, mas que, segundo Hage, pouco ou nada concretizou, e que surgiu para evitar a criação de uma CPI da corrupção para apurar os inúmeros casos que vinham ocorrendo¹⁰⁷.

Acontece que no final do século XX e no início do século XXI, a Administração Pública realizou uma grande “virada de chave”, ou seja, novos

¹⁰⁵ HAGE, Jorge. Evolução e perspectivas do combate à corrupção no Brasil. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 53-62. p. 54.

¹⁰⁶ FHC extingue CEI que investigava corrupção. **Folha de São Paulo**, 21 jan. 1995. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/1/21/brasil/10.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁰⁷ HAGE, *op. cit.*

conceitos e instrumentos foram introduzidos na esfera pública. Alguns, já conhecidos e utilizados em outros países e outros introduzidos em convenções internacionais a que o Brasil se obrigou, como a Convenção da OEA (1996), da OCDE (2000) e da ONU (2003).

E foi a partir dessas convenções que surgiram no Brasil algumas medidas voltadas a “transparência”, como a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 2000), a legislação sobre o Pregão Eletrônico (Lei nº 10.520, de 2002 e Decreto nº 5.450, de 2005), além da utilização e aprimoramento dos sistemas eletrônicos de gestão como o SIAFI (administração financeira), o SIASG (serviços gerais, incluindo o *compras governamentais* – licitações e compras), o SIAPE (gestão de pessoal), e posteriormente, o SICONV (gestão de convênios).

No dia 28 de maio de 2003, substituindo a antiga Corregedoria-Geral da União, foi criada a Controladoria-Geral da União – CGU (Lei nº 10.683), que trata de órgão encarregado, no âmbito do Poder Executivo, na defesa do patrimônio público e do incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. E como a própria instituição mesmo se denomina, trata-se de uma típica agência anticorrupção do país (GAFI)¹⁰⁸. A CGU foi criada com a competência de órgão central dos sistemas de Controle Interno e de Correição no Governo Federal.¹⁰⁹

Ainda em 2003, o Ministério da Justiça, no intuito de articular um combate sistemático à lavagem de dinheiro e, por consequência, promover a desestruturação

¹⁰⁸ BRASIL. Controladoria-Geral da União. Histórico: conheça a evolução histórica e as atribuições do órgão de controle interno do Poder Executivo Federal. **Gov.br**, 30 jan. 2014a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/historico/historico>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁰⁹ Em 24 de janeiro de 2006, o Decreto nº 5683 alterou a sua estrutura, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Desta forma, a CGU passou a ter a competência não somente de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência. Recentemente, com a edição do Decreto nº 8.109/2013, novas mudanças foram realizadas na CGU, a fim de adequar o órgão aos desafios que se apresentam na atualidade, além de que a SPCI passou a ser chamada de Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC). Por meio da Lei nº 13.502/2017, a CGU teve seu nome modificado, passando a se chamar Ministério da Transparência e Controladoria da União, mas logo retornou-se ao seu nome de origem com a Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019. No mesmo ano, teve-se ainda a criação da Secretaria de Combate à corrupção, responsável por atividades de inteligência, supervisão dos acordos de leniência, operações especiais e desenvolvimentos de outras atividades relacionadas ao combate a corrupção.

da criminalidade organizada, criou a ENCCLA – Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de dinheiro. A inclusão do enfrentamento à corrupção veio posteriormente à sua criação, mas isso foi essencial para configurá-la como um instrumento fundamental no fortalecimento do sistema de justiça brasileiro.

Neste mesmo ano, por intermédio da Lei nº 10.763, de 12 de novembro de 2003, foi alterada a pena relativa ao delito de corrupção (Art. 317, *caput*, do Código Penal), elevando-a de 1 (um) a 8 (oito) anos, para 2 (dois) a 12 (doze) anos de reclusão.

Lançado em 2004, e reformulado em 2018, o Portal da Transparência do Governo Federal foi um canal criado para que o cidadão possa acompanhar a utilização dos recursos federais arrecadados com impostos no fornecimento de serviços públicos à população, além de se informar sobre outros assuntos relacionados à Administração Pública federal. Atualmente o portal é mantido pela CGU e tem como objetivo garantir e ampliar a transparência da gestão pública e fortalecer a participação social na fiscalização dos gastos e investimentos do Poder Executivo Federal.

Em 2009, a Lei Complementar nº 131 acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101 /2000 (LRF), dentre eles o parágrafo único do Art.48, na qual estabeleceu outras medidas de assegurar a transparência, como incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos¹¹⁰.

Em 2010, ocorreu a Primeira Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social – Consocial e a instituição do Cadastro Empresa Pró-Ética (pioneira na América Latina) criada pela CGU e o Instituto Ethos e Empresa e Responsabilidade Social, durante as comemorações do Dia Internacional de Combate à Corrupção. O objetivo do cadastro é promover junto ao setor empresarial

¹¹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009. p. 2.

a adoção de medidas de integridade e de preservação da corrupção, fomentando a criação de um ambiente corporativo mais íntegro, ético e transparente¹¹¹.

Em 2010, foram editadas a Súmula Vinculante nº 13, do STF e o Decreto nº 7.203 sobre Nepotismo, e a Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar nº 135), como resultado das grandes mobilizações da sociedade.

No ano seguinte, foi a vez da Lei nº 12.527/2011, que tratou de regular o acesso à informação previsto no inciso XXXIII do Art. 5º, no inciso II do §3º do Art. 37 e no § 2º do Art. 216 da Constituição Federal.

Em 2011 também foi lançada a Parceria para Governo Aberto ou OGP (*Open Government Partnership*)¹¹². A parceria é uma iniciativa internacional que pretende difundir e incentivar globalmente práticas governamentais relacionadas à transparência dos governos, ao acesso à informação pública e à participação social.

A Consolidação da parceria ocorreu com a assinatura da Declaração de Governo Aberto e apresentação dos seus Planos de Ação, durante um encontro nos Estados Unidos, com a presença de oitos países fundadores (África do Sul, Brasil, Estados Unidos, Filipinas, Indonésia, México, Noruega e Reino Unido). Atualmente, 75 países integram a Parceria, de acordo com a CGU¹¹³.

As ações relacionadas à parceria são desenvolvidas por meio do Plano de Ação Nacional, que deve ser criado pelos próprios países, de acordo com as áreas que necessitam evoluir em relação aos desafios estabelecidos pela Parceria.

O primeiro Plano de Ação Brasileiro para Governo Aberto (2011-2013)¹¹⁴ foi apresentado no dia 20 de setembro de 2011, data em que a parceria foi lançada, tendo a CGU como órgão destinado a liderar esta missão. Até o momento, já foram elaborados cinco planos de ação, o último com vigência até 2023¹¹⁵.

¹¹¹ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. O Pró-Ética. **Gov.br**, 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/historico>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹¹² OGP Draft Strategy. **Open government partnership**, 2023. Disponível em: <https://www.opengovpartnership.org/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

¹¹³ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. OGP: O que é a iniciativa. **Gov.br**, 11 dez. 2014b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/o-que-e-a-iniciativa>. Acesso em: 25 mar. 2020.

¹¹⁴ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. OGP: 1º plano de ação do Brasil. **Gov.br**, 12 dez. 2014c. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/planos-de-acao/1o-plano-de-acao>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹¹⁵ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. 5º plano de ação brasileiro. **Gov.br**, 18 dez. 2014d. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/planos-de-acao/5o-plano-de-acao-brasileiro>. Acesso em: 25 mar. 2022.

Em 2013, surgiu um dos principais e mais importantes marcos legais no combate à corrupção no país: a Lei Anticorrupção ou Lei da Empresa Limpa (Lei nº 12.846/2013), que neste trabalho possui destaque especial, haja vista ser a lei responsável por introduzir o *compliance* na Administração Pública (Art. 7º). Por esse motivo, essa lei voltará a ser comentada com maiores detalhes em tópicos posteriores.

Ainda em 2013 houve a edição da Lei nº 12.850/2013 (Lei das Organizações Criminosas), que trouxe o instituto da colaboração premiada. Foi através desse instrumento que uma das maiores investigações sobre operações criminosas no âmbito da Administração Pública foi possível: a Operação Lava-Jato. De forma resumida, a operação investigava um esquema de corrupção com a empresa Petrobrás e outras estatais.

Em 17 de setembro de 2015, foi julgada a ADI nº 4.650, movida pela OAB, que resultou na declaração de inconstitucionalidade do financiamento de campanhas e de partidos políticos por pessoas jurídicas.

Mas foi graças aos escândalos desvendados por meio da Lei nº 12.850/2013 que o congresso se motivou a editar a Lei nº 13.303/2016 (Estatuto da Empresa Pública e da Sociedade de Economia Mista, também chamada de Lei das Estatais).

Em 2017, houve a edição da Lei nº 13.506, de 2017, que passou a regular o processo administrativo sancionador na área do Banco Central e da CVM, e a Resolução nº 4.595 disciplinando a política de *compliance* nas instituições financeiras. Nesse mesmo ano, também foi editado o Decreto nº 9.203/2017, dispondo sobre *compliance* e governança em geral nos órgãos públicos.

Integrando a estrutura básica da CGU, foi instituído em 2018, por meio do Decreto nº 9.468, o Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção, com a participação paritária de entes públicos e entidades da sociedade civil. Esse conselho um órgão consultivo da Controladoria-Geral da União que tem por finalidade debater e sugerir medidas de aperfeiçoamento e fomento de políticas e estratégias, no âmbito da Administração Pública federal, sobre enfrentamento da corrupção; fomento da transparência e do acesso à informação pública; promoção de medidas de governo; integridade e ética nos setores públicos e privados; controle

social para acompanhamento e fiscalização da aplicação dos recursos públicos (Art.1º do Decreto nº 9.468 /2018)¹¹⁶.

De acordo com o decreto, o conselho é composto por quatorze membros, titulares e suplentes, com direito a voto, de forma paritária entre representantes do Poder Executivo Federal e da sociedade civil organizada (Art.3º do Decreto nº 9.468/2018)¹¹⁷.

Em meio à evolução nos processos de comunicação online, o Governo Digital se fez necessário. Em que pese a elaboração de muitas medidas voltadas ao progresso do Governo Eletrônico, destaca-se a edição do Decreto nº 9.756, de 11 de abril de 2019, o qual instituiu o portal único “gov.br”, que tem como principal objetivo reunir, em um só lugar, serviços para o cidadão e informações sobre a atuação do Governo Federal¹¹⁸ e a Lei Federal nº 14.129, de 29 de março de 2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera alguns dispositivos legais. Seu objetivo é aumentar a utilização dos serviços públicos através da internet.

Em 2020, houve a edição da Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei 14.133/2020), que além de substituir a antiga Lei nº 8.666/93 e de trazer uma série de inovações, fez constar a obrigatoriedade na implementação de Programa de Integridade pelo licitante vencedor, cuja contratação se refira a obras, serviços e fornecimentos de grande vulto, no prazo de 6 (seis) meses, contados da celebração do contrato (§ 4º do Art.25). Inseriu também o Programa de Integridade como critério de desempate (inciso IV do Art.60), bem como, estabeleceu a sua implementação ou aperfeiçoamento como sanção administrativa (inciso V do Art. 156).

Em 2021, houve a edição da nova lei de improbidade administrativa – Lei nº 14.230/2021 e agora, recentemente em 2022 foi publicado o Decreto nº 11.129/22, que revogou o Decreto nº 8.420/2015 que dispunha sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

¹¹⁶ BRASIL. Decreto nº 9.468, de 13 de agosto de 2018. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 2018b. p. 10.

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços. Do eletrônico ao digital. **Gov.br**, 25 nov. 2019c. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/estrategia-de-governanca-digital/do-eletronico-ao-digital>. Acesso em: 25 mar. 2022.

Apesar de todos os esforços, na visão de Hage algumas medidas de reforma política institucional ainda restam a ser realizadas, como a complementação das regras a respeito do financiamento de campanhas e partidos; a atenuação da fragmentação partidária; a redução da prerrogativa do foro por prerrogativa de função (mais conhecido como foro privilegiado); e a aplicação de critérios mais objetivos na nomeação de determinadas autoridades, tanto no poder executivo como nos Tribunais de Contas. Para o autor, o campo da legislação também merece atenção, como a necessidade de realizar complementações nas figuras penais mais relevantes, como o enriquecimento ilícito e o caixa dois; a eliminação de brechas no processo penal que favoreçam a sua protelação e prescrição; a melhoria das regras sobre licitações – considerando que sua obra data de 2020, restando a dúvida se a Nova Lei de Licitações (Lei nº 14. 133) teria suprimido a expectativa de melhoria; a regulamentação do lobby, a redução dos cargos de livre provimento; o incremento da transparência em áreas ainda retardatárias (como o Judiciário, o Ministério Público, a maioria dos estados e prefeituras); e a implementação plena, nas estatais, das medidas previstas na Lei nº 13.303/2016 (Lei das Estatais)¹¹⁹.

Esse longo caminho de medidas de combate à corrupção na Administração Pública, demonstra que o Estado brasileiro tem buscado a cada tempo, implementar ações que impeçam a perpetuação dos atos ilícitos no âmbito do setor público.

2.3.2 Os resquícios da história e a construção de uma Administração Pública de combate à corrupção

Em que pese todos os avanços desenvolvidos até aqui, o fato é que as medidas anticorrupção ainda são recentes frente ao histórico das práticas de corrupção vivenciadas por este país, que vão desde os resquícios do coronelismo, clientelismo e do patrimonialismo arraigados na estrutura administrativa.

O coronelismo surgiu no Brasil durante o império e a república, no entanto, atingiu seu verdadeiro auge na república, em especial, no período que coincide com

¹¹⁹ HAGE, *op. cit.*, p. 61-62.

a presidência de Campos Salles, pois em seguida entrou em decadência, restringindo-se somente às áreas economicamente inexpressivas¹²⁰.

O coronelismo no Brasil apresentou-se como uma relação política fiel na manutenção do poder, e por isso, trata-se do “poder exercido por chefes políticos sobre parcela ou parcelas do eleitorado, objetivando a escolha de candidatos por eles indicados”¹²¹; também pode ser visto como uma complexa rede de relações que interligava o coronel até o presidente da República envolvendo compromissos recíprocos¹²², ou como “uma troca de proveitos entre o poder público, progressivamente fortalecido, e a decadente influência social dos chefes locais, notadamente dos senhores de terras”¹²³, que acabou perdurando dos anos de 1889 a 1930.

De acordo com José Murilo Carvalho,

(...) o coronelismo é, então, um sistema político nacional, baseado em barganhas entre o governo e os coronéis. O governo estadual garante, para baixo, o poder do coronel sobre seus dependentes e seus rivais, sobretudo cedendo-lhe o controle dos cargos públicos, desde o delegado de polícia até a professora primária. O coronel hipoteca seu apoio ao governo, sobretudo na forma de votos. Para cima, os governadores dão seu apoio ao Presidente da República em troca de reconhecimento por parte deste de seu domínio no Estado. O coronelismo é fase do processo mais longo de relacionamento entre os fazendeiros e o governo¹²⁴.

Nas palavras de Fausto: “O coronelismo representou uma variante de uma relação sociopolítica mais geral – o clientelismo –, existente tanto no campo como nas cidades”. E essa relação era proveniente “da desigualdade social, da impossibilidade de os cidadãos efetivarem seus direitos, da precariedade ou inexistência de serviços assistenciais do Estado, e da inexistência de uma carreira no serviço público”¹²⁵.

Para Eul-Soo Pang, trata-se de um exercício do poder monopolizante, cuja legitimidade e aceitação se baseiam em seu *status*, de senhor absoluto, e nele se

¹²⁰ JANOTTI, Maria de Lourdes Monaco. **O coronelismo**: uma política de compromissos. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.

¹²¹ *Ibid.*, p. 7.

¹²² CARVALHO, José Murilo. Mandonismo, coronelismo, clientelismo: uma discussão conceitual. **Revista Dados**, v. 40, n. 2, não p., 1997.

¹²³ LEAL, Vitor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

¹²⁴ CARVALHO, *op. cit.*, p.23.

¹²⁵ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Edusp: Fundação do Desenvolvimento da Educação, 1995. p. 263.

fortalecem, como elemento dominante nas instituições sociais, econômicas e políticas¹²⁶.

Logo, coronelismo pode ser resumido como uma relação política na qual são firmados compromissos, entre o governo (chefes políticos) e os coronéis, a fim de garantir a manutenção do poder (e, por conseguinte, de uma série de privilégios) para ambos, sustentada por uma desigualdade social que impossibilita os cidadãos de efetivamente exercerem seus direitos.

Ressalta-se que o fenômeno do coronelismo apresentava uma faceta arbitrária e violenta, já que ele impedia qualquer oposição local, em geral, neutralizadas pela truculência oficial ou mesmo por vinganças encomendadas a bandos de capangas¹²⁷.

Do ponto de vista eleitoral, o “coronel” controlava os votantes em sua área de influência. Trocava votos, em candidatos por ele indicados, por favores tão variados como um par de sapatos, uma vaga no hospital ou um emprego de professora¹²⁸.

O voto na época não era obrigatório e os resultados eleitorais também não refletiam a realidade. Além de que o voto não era secreto e a maioria dos eleitores estava sujeita à pressão dos chefes políticos, a quem tratava também de agradar. Como se isso não bastasse, havia a fraude eleitoral através da falsificação de ata, de voto dos mortos, dos estrangeiros etc. Essas distorções não eram novidade, representando o prolongamento de um quadro que vinha da Monarquia¹²⁹.

Quanto à figura do coronel, este era “sempre alguém de reconhecida autoridade e prestígio que possuía, em especial, possibilidades de atender às demandas de sua clientela, sejam elas públicas ou privadas”, ou melhor, dizendo, eram representantes da oligarquia agrícola-mercantil que controlavam o poder público e orientavam suas decisões no sentido de afastar as demais classes do poder e de manter seus privilégios¹³⁰.

¹²⁶ PANG, Eul-Soo. **Coronelismo e oligarquias 1889-1934**: a Bahia na primeira república brasileira. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1979. p. 20.

¹²⁷ MENDONÇA, Sônia Regina de. Estado e sociedade: a consolidação da república oligárquica. In: LINHARES, Maria Yedda. **História geral do Brasil**. 10. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016. p. 473-489.

¹²⁸ FAUSTO, *op. cit.*

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ JANOTTI, *op. cit.*, p. 6.

A lei do Coronel imperava tanto na roça quanto na cidade. Aos resistentes e desobedientes às suas ordens aplicavam-se penas diversas como: a expulsão das terras da fazenda, destruição de bens, espaçamentos e até a morte. Empregava-se como principal arma a desmoralização pessoal, a calúnia, o corte de crédito, até a agressão e expulsão¹³¹.

Sob o ponto de vista psicológico a violência manifesta-se da forma mais cruel e brutal possível nas regiões mais pobres e longínquas. O homem comum não tinha saída, nem opção por novos caminhos; mesmo a fuga representava, quando possível, ligar-se a outro coronel. As únicas saídas possíveis foram, por muito tempo, o misticismo e o cangaço, ambas vistas, pelos críticos, como formas primitivas de protesto social¹³².

Vitor Nunes Leal (2012), em sua obra *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*, publicada em 1959, descreveu alguns traços da vida política dos municípios brasileiros, que proporcionaram a relação do coronelismo, bem como a sua perpetuação, como: (i) a propriedade de terra entre os fatores da liderança política local; (ii) a concentração da propriedade fundiária rural e a composição das classes na sociedade rural; (iii) as despesas eleitorais; (iv) os favores, as perseguições e a desorganização do serviço público local; (v) o sistema de compromisso com o governo estadual e o governismo do eleitorado do interior; (vi) a ausência de autonomia municipal; (vii) a fragmentação da hegemonia social dos donos de terras¹³³.

O coronelismo no Brasil ocorreu de forma distinta, de acordo com a realidade sociopolítica de cada região do país. Um exemplo de local em que houve a manifestação intensa de poder por parte dos coronéis foi nas áreas do interior do Nordeste, em torno do Rio São Francisco, onde surgiram verdadeiras “nações de coronéis”, com suas forças militares próprias¹³⁴.

Outro ponto relevante é que nem a morte de um coronel era capaz de extinguir o seu poder coronelístico. Seu prestígio político e social acabava sendo transferido para um outro indivíduo que nem sempre era um membro de sua família (político de destaque reconhecido por outros coronéis e pela sua própria clientela,

¹³¹ *Ibid.*

¹³² *Ibid.*

¹³³ LEAL, *op. cit.*

¹³⁴ FAUSTO, *op. cit.*, p. 164.

por ter maiores condições de liderança e possibilidades de canalizar vantagens para um município). No entanto, a sucessão mais frequente cabia ao filho do coronel, que geralmente era apresentado ainda em vida à sua clientela, agregados em ato solene de investidura. Na ocasião, transferia-se também todos os compromissos firmados no passado, que serão as bases dos compromissos futuros¹³⁵.

Ocorre que após a Revolução de 30 ocorreram algumas modificações na estrutura coronelística, mas nada que levasse à sua extinção. Getúlio Vargas, por exemplo, ainda se valeu dos coronéis do sertão, dos estancieiros gaúchos e mesmo dos fazendeiros paulistas para tomar o poder e nele se manter. O poder local não se enfraqueceu de forma unânime em todas as regiões do país, ele na verdade se extinguiu ou ganhou uma nova roupagem nas áreas de maior concentração urbana, mas persistiu com as mesmas características, em regiões de economia tradicional. Ou seja, o coronelismo se adaptou aos novos tempos¹³⁶.

Foi também no governo de Getúlio que se iniciou uma resistência ao patrimonialismo, tão comum na época quanto o coronelismo, por meio de uma administração burocrática.

O patrimonialismo tem sua origem a partir da “*incapacidade ou da relutância de o príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados*”. Nesse tipo de administração, o Estado é entendido como propriedade do rei; e o nepotismo e o empreguismo, se não até mesmo a corrupção, a norma¹³⁷.

No Brasil a temática do patrimonialismo surge através dos escritos de Sérgio Buarque de Holanda, em sua obra *Raízes do Brasil*¹³⁸, e de Raymundo Faoro, em sua obra *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*¹³⁹.

No capítulo intitulado “O homem cordial”, Holanda busca associar a construção da sociedade brasileira à cordialidade a partir das estruturas das famílias patriarcais que propuseram práticas patrimonialistas. De acordo com o autor, a contribuição brasileira para a civilização será a “cordialidade”. Daremos ao mundo “o

¹³⁵ JANOTTI, *op. cit.*

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (org.). **Reforma do estado e Administração Pública gerencial**. Tradução: Carolina Andrade. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006a. p. 21-38.

¹³⁸ HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. p. 146.

¹³⁹ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.

homem cordial” por meio da ilhaneza no trato, da hospitalidade, da generosidade, virtudes tão gabadas por estrangeiros que nos visitam, representando assim um traço definido do caráter brasileiro¹⁴⁰.

Já na obra de Faoro, o Estado é visto como um grande “Príncipe”, que em tudo intervém¹⁴¹. Mas talvez o discurso de ambos esteja apenas retroalimentando uma visão negativa sobre as potencialidades da população brasileira, ao invés de oferecer uma resposta conclusiva a respeito das origens da corrupção no Brasil¹⁴².

Com uma análise mais contemporânea, surgem as ideias de Jessé Souza, que faz fortes críticas às obras dos autores Raymundo Faoro e Sérgio Buarque. Segundo ele, Faoro baseia-se na ideia de que sempre que temos um Estado, temos um estamento que o controla em nome de interesses próprios, impedindo o florescimento de uma sociedade civil livre e empreendedora. E Buarque adotava uma visão de mundo liberal-conservadora ao esconder as verdadeiras razões da desigualdade e da injustiça social, afinal, para que os privilégios se tornem permanentes, eles precisam ser legitimados para se reproduzir¹⁴³.

Para Souza, falar de patrimonialismo sem um olhar sob os complexos conflitos que perpassam uma sociedade tão desigual como o Brasil, com base apenas no discurso retórico da tradição, se torna não somente frágil, mas fora de contextualização sociológica. A ideia do Estado (como mazela e ineficiência) *versus* um mercado (como referência de competência e eficiência) parece dar lugar à manutenção não só do distanciamento entre ambos, mas do abismo da desigualdade (social, política e econômica)¹⁴⁴.

O fato é que a separação entre o Estado e o mercado é fundamental para a existência de uma sociedade capitalista; pois só pode existir democracia quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo que o controla. Tornou-se assim necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não só da clara distinção entre o público e o privado, mas também da

¹⁴⁰ HOLANDA, *op. cit.*, p. 146.

¹⁴¹ FAORO, *op. cit.*

¹⁴² CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; RAMIREZ, João Filgueiras Gomes; e SCHEFFER, Juliana de Alano. Breve inventário sobre as raízes da corrupção no Brasil. In: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; NIEBUHR, Pedro de Menezes (org). **Combate preventivo à corrupção no Brasil**: para além do modelo repressivo-punitivista. Florianópolis: Habitus, 2020. p. 17-36.

¹⁴³ SOUZA, Jessé. **A tolice da inteligência brasileira ou como o país se deixa manipular pela elite**. São Paulo: LeYa, 2015.

¹⁴⁴ *Ibid.*

separação entre o político e o administrador público – administração burocrática moderna, racional legal¹⁴⁵.

Logo, o surgimento no século XIX de uma Administração Pública burocrática em substituição às formas patrimonialistas de administrar o Estado era algo vantajoso. A ideia era baseada nas teorias de Max Weber¹⁴⁶, e tinha como princípio o mérito profissional, além de ser uma instituição administrativa que visava combater o nepotismo e a corrupção – dois traços inerentes à administração patrimonialista¹⁴⁷.

No Brasil, o modelo de Administração Pública burocrática, como mencionado anteriormente, ocorreu com a chegada do governo Getúlio Vargas, nos anos 1930, em meio ao processo de industrialização brasileira, na qual Estado passou a intervir fortemente no setor produtivo de bens e serviços¹⁴⁸. A reforma foi liderada por Maurício Nabuco e Luiz Simões Lopes – que submeteram a Administração Pública a um forte processo de racionalização – através da criação do DASP, o Departamento Administrativo do Serviço Público, em 1936, que representou não só a implantação da abordagem burocrática como também a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica¹⁴⁹.

O DASP tinha como objetivo principal a realização da modernização administrativa do país. No início do processo, a Administração Pública – influenciada pela teoria da administração científica de Taylor – buscou a racionalização por meio da simplificação, padronização e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicação de métodos na definição de procedimentos. Além disso, foi implantada a função orçamentária vinculada ao planejamento. Na área de administração dos recursos humanos, o DASP inspirou-se no modelo weberiano para estruturar a burocracia, ou seja, baseou-se no princípio do mérito profissional. Essa política de recursos humanos, em que pese os esforços realizados, não respondeu adequadamente às necessidades do Estado¹⁵⁰.

¹⁴⁵ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública burocrática à gerencial. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (org.). **Reforma do estado e Administração Pública gerencial**. Tradução: Carolina Andrade. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006b. p. 237-270.

¹⁴⁶ Sobre o tema consultar WEBER M. Os tipos de dominação. In: **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Vol. 1. Brasília: UnB, 2004, p.139-167.

¹⁴⁷ BRESSER-PEREIRA, 2006a, *op. cit.*

¹⁴⁸ PEREIRA, *op. cit.*

¹⁴⁹ BRESSER-PEREIRA, 2006b, *op. cit.*

¹⁵⁰ PEREIRA, *op. cit.*

Registre-se que, embora a Administração Pública estivesse em processo de mudança, o patrimonialismo ainda se fazia presente no contexto político brasileiro. E o coronelismo abria espaço para o clientelismo e para o fisiologismo¹⁵¹.

A Administração Pública burocrática clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. Entretanto, o pressuposto de eficiência em que se baseava não se mostrou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX cedeu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que ela não garantia nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, ela se mostrava lenta, cara, autorreferida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos¹⁵².

O fato é que a teoria de Weber em relação a burocracia talvez não tenha sido bem compreendida. Isso porque, Weber nunca a colocou como uma espécie de paradigma, algo que devesse a ser perseguido sem qualquer tipo de desvio.

Embora não estivesse contida dentre as propostas da campanha eleitoral (1994) do ex-presidente, o governo de FHC teve como uma das principais dedicações a “Reforma da Administração Pública”¹⁵³.

A ideia de reformar o Estado não surgiu à toa. Um dos grandes focos dos anos 90 era buscar uma forma de reconstruir ou redefinir o Estado em um mundo globalizado. O primeiro passo foi transformar a antiga e burocrática Secretaria da Presidência, responsável pela gerência do serviço público, em um novo ministério, o da Administração Federal e Reforma do Estado¹⁵⁴.

Luiz Carlos Bresser-Pereira foi o escolhido para comandar o novo ministério. Ele foi o protagonista da implementação da nova administração pública no Brasil. Em 1988, esteve entre os fundadores do PSDB e, em 1994, foi nomeado Ministro da Administração Federal e da Reforma do Estado (Mare) do governo Fernando Henrique Cardoso. Sua produção acadêmica é ampla; nos textos publicados até 1993, ele se detinha em especial a dois pontos: a crise do Estado brasileiro e as direções possíveis para a sua reforma e administração, tentando demonstrar que a crise estava relacionada com três componentes que abalaram a legitimidade e a

¹⁵¹ *Ibid.*

¹⁵² BRESSER-PEREIRA, 2006b, *op. cit.*

¹⁵³ BRESSER-PEREIRA, 2006a, *op. cit.*, p. 21.

¹⁵⁴ *Ibid.*

governabilidade do Estado, (i) o que é a crise fiscal; (ii) a crise do seu modo de intervenção; e (iii) a crise de sua firma burocrática de administração¹⁵⁵. Foi ele quem propôs que a reforma administrativa fosse incluída entre as reformas constitucionais prioritárias pelo novo governo. Na visão do ex-ministro, para a construção de uma Administração Pública moderna e eficiente, compatível com o capitalismo competitivo atual, a qual se buscava na reforma, haveria a necessidade de flexibilizar o estatuto da estabilidade dos servidores de modo a aproximar os mercados de trabalho público e privado¹⁵⁶.

O fato é que em agosto de 1995 a emenda constitucional da reforma administrativa foi remetida ao Congresso Nacional. À emenda seguiu-se a publicação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), cuja proposta era transformar a Administração Pública brasileira, de burocrática, em gerencial¹⁵⁷.

A diferença entre ambas consiste no seguinte: enquanto a Administração Pública burocrática concentra-se no processo; em definir procedimentos para a contratação de pessoal, para a compra de bens e serviços; e em satisfazer às demandas dos cidadãos, a Administração Pública gerencial orienta-se para os resultados. A burocracia atenta-se para os processos rígidos, porque acredita que este seja o modo mais seguro de evitar o nepotismo e a corrupção. Os controles são preventivos, vêm *a priori* e, além disso, punir os desvios é sempre difícil, para não dizer impossível; na burocracia, é preferível, pois, prevenir¹⁵⁸.

Já a Administração Pública gerencial parte do princípio de que é preciso combater o nepotismo e a corrupção, mas, que, para isso, não são necessários procedimentos rígidos. Estes podem ter sido necessários quando predominavam os valores patrimonialistas, mas não o são agora, quando se rejeita universalmente que se confunda os patrimônios público e privado¹⁵⁹. Assim, foi em meio à construção de uma Administração Pública mais gerencial que o *compliance* ganhou força e espaço como um instrumento da boa governança.

¹⁵⁵ PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

¹⁵⁶ BRESSER-PEREIRA, 2006a, *op. cit.*, p. 21-22.

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ *Ibid.*

¹⁵⁹ *Ibid.*, p. 29.

Mas como vimos, a administração sempre esteve em busca da boa qualidade na prestação dos serviços em detrimento de práticas ilícitas que retardam ou impeçam os seus objetivos, como é o caso da corrupção. Considerando que a busca sempre foi pela mitigação das práticas de corrupção, e não a sua extinção (o que não é possível), a Administração vem buscando superar-se.

2.3.3 Governança pública

Juntamente com a corrupção, a sociedade atual vem se preocupando com a temática da governança, palavra essa que passou a compor o debate público. O tema da governança tem como início os estudos seminais de Ronald Coase, publicados em 1937 no livro *The nature of the firm*. Esses estudos foram posteriormente aperfeiçoados por Oliver Williamson em 1975. Para Ronald Coase, a governança designaria os dispositivos operacionalizados pela firma para conduzir coordenações eficazes que tangem a dois registros: os protocolos internos, quando a firma desenvolve suas redes e questiona as hierarquias internas; e os contratos e as aplicações de normas, quando ela se abre à terceirização¹⁶⁰.

A definição de “governança” no mundo privado ganhou força com o Relatório de Cadbury, em 1992. Nesse documento, foram elencados três princípios de governança, de grande influência no ambiente corporativo: transparência, integridade e prestação de contas¹⁶¹.

A matéria da governança alcançou amplitude a nível mundial por meio das diretrizes corporativas apresentadas pela OCDE no ano de 1999¹⁶². Em 2017, o Banco Mundial, por meio do *Relatório de Desenvolvimento Mundial: Governança e a Lei – Visão Geral*, apresentou a governança como “o processo por meio do qual atores estatais e não estatais interagem para conceber e implementar políticas públicas no âmbito de um dado conjunto de regras informais que moldam e são moldadas pelo poder”¹⁶³.

¹⁶⁰ PEREIRA, *op. cit.*

¹⁶¹ THE FINANCIAL aspects of corporate governance. London: GEE, 1992.

¹⁶² VALLE, Vanice Regina Lírio do; SANTOS, Marcelo Pereira dos. Governança e *compliance* na administração direta: ampliando as fronteiras do controle democrático. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, n. 75, p. 161-177, jan./mar. 2019.

¹⁶³ BANCO MUNDIAL, 2017, p. 54 *apud* GUERRA, Dhyovana; GONÇALVES, Amanda M.; FIGUEIREDO, Ireni M. Z. Relatório de desenvolvimento mundial 2017: governança e a lei – visão

A Comissão de Valores Mobiliários define governança corporativa como um “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”¹⁶⁴.

Há também o *Código das melhores práticas da governança corporativa*, do IBGC¹⁶⁵, que é o principal documento do instituto e, atualmente, está em sua quinta edição. Ele apresenta recomendações de boas práticas de governança com o objetivo de contribuir para a evolução da governança corporativa das empresas e demais organizações atuantes no Brasil. Segundo esse código, a governança trata-se de um “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”¹⁶⁶.

Segundo o mesmo documento, os princípios da governança são: transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa. O *princípio da transparência* enseja a disponibilização das informações a todos os interessados, e não apenas das informações impostas por disposições de leis ou regulamentos; o *princípio da equidade* se caracteriza pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas; o *princípio da prestação de contas (accountability)* é aquele em que os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis; por fim, o *princípio da responsabilidade corporativa* prevê que os agentes de governança – que são os indivíduos e órgãos envolvidos no sistema de governança,

geral: possíveis implicações para a gestão educacional e escolar. **Revista Cadernos de Comunicação**, Santa Maria, v. 24, n. 3, p. 1-15, 2020. p. 6.

¹⁶⁴ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Jul. 2002. p. 1.

¹⁶⁵ Fundado em 27 de novembro de 1995, o IBGC é uma organização da sociedade civil, referência nacional e uma das principais no mundo em governança corporativa. Seu objetivo é gerar e disseminar conhecimento a respeito das melhores práticas em governança corporativa e influenciar os mais diversos agentes em sua adoção, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e, consequentemente, para uma sociedade melhor.

¹⁶⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas da governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. p. 20.

tais como: sócios, administradores (conselheiros de administração e executivos), conselheiros fiscais, auditores etc. – devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional etc.) no curto, médio e longo prazos¹⁶⁷.

A Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016¹⁶⁸ definiu a governança como a combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos (Art. 2º, inciso III).

Nesse contexto, vale aqui esclarecer uma importante diferenciação entre governança e gestão. Enquanto a governança tem a função direcionadora em estabelecer a direção a ser tomada com base em evidências e interesses dos proprietários e partes interessadas; a gestão possui a função realizadora, responsável em planejar a implementação das diretrizes definidas, executar os planos e fazer o controle de indicadores e de riscos, da forma mais adequada¹⁶⁹.

No campo do setor público, há a chamada governança pública, definida por Nascimento como uma conjugação de processos e estruturas inseridas pela alta administração para o melhor monitoramento e desempenho da gestão, para alcance dos objetivos da organização de modo transparente, em consonância com os princípios da Administração Pública, das leis e dos regulamentos¹⁷⁰.

Já Paludo e Oliveira definem a governança pública como o sistema que, em harmonia com as normas e os princípios vigentes e preservando o interesse público-social, assegura às partes interessadas: o governo e o direcionamento estratégico da instituição; o monitoramento e o controle do desempenho da administração; o gerenciamento dos riscos; a busca e avaliação dos resultados; a

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ BRASIL, 2016b, *op. cit.*

¹⁶⁹ BRASIL. **Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, 2020a. p. 16.

¹⁷⁰ NASCIMENTO, Juliana Oliveira. Panorama internacional e brasileiro da governança, riscos, controles internos e *compliance* no setor público. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 416-443.

garantia de transparência e *accountability*; e a responsabilização dos agentes com poder de decisão¹⁷¹.

Retomando a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, governança pública é tratada como “os 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” (Art. 2º, inciso IX)¹⁷². Essa instrução possui um capítulo exclusivo para o tema da Governança (Capítulo IV), o qual dispõe sobre os princípios (Art. 21º) e o Comitê de Governança, Riscos e Controles (Art. 22º e Art. 23º).

Em 22 de novembro de 2017, o Decreto nº 9.203¹⁷³ passou a dispor sobre a política de governança no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional, conceituando governança pública, nos mesmos termos da IN 01/2016, como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Art. 2º).

Vale ressaltar aqui, que o Tribunal de Contas da União (TCU) em 2014 já havia editado um *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública* e ações indutoras de melhoria por meio da Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão e conferido o mesmo conceito¹⁷⁴.

De acordo com o Tribunal, a publicação encontrava-se dentro do contexto dos desafios/objetivos que o Brasil passava a ter após a edição da Constituição de 1988 (Art. 3, da CF/88)¹⁷⁵. A publicação tinha a firme convicção de que a melhoria da governança pública nos municípios, nos estados e na União era o grande desafio do Brasil, uma premissa para que fossem superados os demais desafios. Essa convicção decorreria do direcionamento constitucional dado ao nosso modelo de

¹⁷¹ PALUDO, Augustinho V.; OLIVEIRA, Antonio G. **Governança organizacional pública e planejamento estratégico para órgãos e entidades públicas**. Indaiatuba: Foco, 2021.

¹⁷² BRASIL, 2016b, *op. cit.*

¹⁷³ BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov. 2017a. p. 3.

¹⁷⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Brasília: TCU, 2014e.

¹⁷⁵ Dentre eles, destaca-se: a manutenção do equilíbrio fiscal e estabilidade monetária; a racionalização dos gastos públicos; e o investimento em setores-chave, como educação, inovação tecnológica e infraestrutura (transporte, energia, telecomunicações etc.).

desenvolvimento, com forte participação do Estado, e dos diversos trabalhos que realizaram avaliando a qualidade dessa participação.

Para melhor análise dos conceitos, reuniu-se as principais definições no quadro a seguir.

Quadro 1 – Comparativo entre os conceitos de governança pública e governança corporativa a partir das normas e entidades

Conceito de governança pública (Público)			Conceito de governança corporativa (Privado)	
Resolução Normativa Conjunta nº 01 de 2016 – CGU	Decreto nº 9.203/2017	Tribunal de Contas da União (TCU)	Resolução Normativa Conjunta nº 01 de 2016 – CGU	<i>Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)</i>
“Compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para <u>avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão</u> , com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” ¹⁷⁶ .	“Conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para <u>avaliar, direcionar e monitorar a gestão</u> , com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” ¹⁷⁷ .	“Os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para <u>avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão</u> , com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” ¹⁷⁸ .	“ Combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização , com o intuito de alcançar os seus objetivos” ¹⁷⁹ .	“O sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas , envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas” ¹⁸⁰ .

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Nota-se que é unânime a compressão acerca do conceito de governança pública, uma vez que, o conceito do Decreto nº 9.203, da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 e do Tribunal de Contas da União são idênticos, o que permite ao gestor público tranquilidade na sua operacionalização.

¹⁷⁶ BRASIL, 2016b, *op. cit.*, não p.

¹⁷⁷ BRASIL, 2017a, *op. cit.*, não p.

¹⁷⁸ BRASIL, 2014e, *op. cit.*, p. 6

¹⁷⁹ BRASIL, 2016b, *op. cit.*, não p.

¹⁸⁰ IBGC, *op. cit.*, p. 20.

O Decreto nº 9.203/2017 elenca, ainda, como princípios da governança pública (Art. 3º), a capacidade de resposta, a integridade, a confiabilidade, a melhoria regulatória, a prestação de contas e responsabilidade e a transparência — princípios diferentes daqueles trazidos pelo IBGC. E traz a liderança não como princípio, mas como um mecanismo para o exercício da governança (Art. 5º, I).

Nota-se que tanto no Decreto nº 9.203/2017 como na Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 a integridade é elencada como princípio da governança. O princípio tem como base a honestidade e a objetividade, no intuito de elevar os padrões de decência e probidade na gestão dos recursos públicos e das atividades da organização – Art. 21, II da Instrução Normativa Conjunta nº 01. Além do princípio da Integridade, a Instrução menciona os seguintes princípios: liderança, responsabilidade, transparência e *accountability*.

Já para o Tribunal de Contas da União (TCU), os princípios da governança pública são: capacidade de resposta (capacidade em responder de forma eficiente às necessidades das partes interessadas); integridade (ações organizacionais e do comportamento do agente público); transparência (permissão para que a sociedade obtenha informações atualizadas sobre as operações, estruturas, processos decisórios, resultados e desempenho do setor público); a equidade e participação (promoção de tratamento justo e a garantia efetiva da participação por todas as partes interessadas); *accountability* – prestação de contas e responsabilidade (obrigação que possuem as pessoas e entidades que recebido ou manuseado recursos públicos de assumir responsabilidades); a confiabilidade (capacidade das instituições de minimizar as incertezas para os cidadãos, passando ao cidadão segurança); e por fim, a melhoria regulatória (desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes interessadas).¹⁸¹

Por se tratar de um termo pouco explorado no âmbito do direito administrativo, o princípio da *accountability* requer um olhar mais atento.

O termo *accountability* se origina do latim *computare*, que pode ser traduzido pelo verbo “contar”, o que implica que ser uma pessoa responsável exige que ela

¹⁸¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Brasília: TCU, 2014e

faça “uma contagem” das propriedades ou do dinheiro que estavam sob seus cuidados¹⁸².

O fato é que a palavra *accountability* não possui um termo único para defini-la na língua portuguesa. Mas talvez ela nem precise ser traduzida, mas compreendida em sua origem e sentido. Afinal, muitas vezes, alguns termos e expressões estrangeiras, quando traduzidos, acabam por amesquinhar o sentido e o seu próprio potencial aplicativo, podendo ocasionar incoerências com a nossa ordem jurídica¹⁸³. No entanto, muitos autores buscaram traduzi-la.

Um deles foi José Antonio Gomes de Pinho, que a definiu como “a responsabilidade, a obrigação a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”¹⁸⁴.

Para Castiglione, *ela* pode ser compreendida como um “princípio segundo o qual uma pessoa ou instituição é responsável por um conjunto de deveres e pode ser obrigado a dar uma conta de seu cumprimento a uma autoridade que está em posição de emitir recompensas ou punições”¹⁸⁵.

Mas a busca de uma tradução ao termo *accountability* é antiga. Aqui no Brasil a discussão teve seu início com os trabalhos de Anna Maria Campos em junho de 1987, que só se tornaram públicos em 1990 com o clássico artigo: “Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?”¹⁸⁶.

A autora ficou conhecida no âmbito do setor público por tentar compreender os motivos pelos quais não se conseguia traduzir a palavra *accountability* para o português. Para ela, o empecilho da tradução estava além do seu simples conceito, encontrava-se no estágio de desenvolvimento do Brasil na época, que trazia como consequência uma sociedade carente e com dificuldades de se organizar, e, portanto, de reivindicar responsabilidade dos seus governantes.

¹⁸² CASTIGLIONE, Dario. *Accountability*. **Encyclopedia Britannica**, 2023. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/accountability>. Acesso em: 27 set. 2021.

¹⁸³ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; BERGAMINI, José Carlos Loitey. A centralidade da noção de *accountability* como instrumento de concretização do modelo de Administração Pública sustentável. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, n. 11, p. 87-108, jan/mar. 2003.

¹⁸⁴ PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009. p. 1348.

¹⁸⁵ CASTIGLIONE, *op. cit.*, não p., tradução nossa.

¹⁸⁶ CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

Para Ceneviva¹⁸⁷ o resultado de Campos (1990) foi equivocado, ao passo que para ele, a *accountability* “não é um predicado dos sujeitos, mas, ao contrário é um atributo do sistema político que se impõe aos agentes públicos, sejam estes governantes ou burocratas”.

Quase duas décadas depois da publicação do artigo de Campos (1990), os autores José Antonio Gomes de Pinho e Ana Rita Silva Sacramento¹⁸⁸ publicaram o artigo “*Accountability*, já podemos traduzi-la para o português?”, na busca de compreender se já havia um significado para a palavra *accountability* nos dicionários e trabalhos sucessivos ao de Campos, bem como analisar, por meio da literatura especializada, as principais mudanças processadas no cenário brasileiro.

Os autores puderam concluir que o conceito de *accountability* envolve “responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo”¹⁸⁹. Quanto ao cenário, verificaram que apesar das mudanças políticas, sociais e institucionais que ocorrem ao longo desses quase vinte anos, a caminhada em direção à *accountability* promete ser longa, ainda que muito tenha se avançado, por meio da criação de novas instituições e do fortalecimento institucional em geral. Segundo os autores, no Brasil, o surgimento de um novo valor não necessariamente implica a extinção do tradicional (velha ordem), uma vez que, “parece haver uma impressionante capacidade de superação da ordem legal muitas vezes, com extrema criatividade e inventividade, para fazer valer a ordem”¹⁹⁰.

O fato é que a tradução do termo *accountability* vem sendo empregada de forma diferente, de autor para autor, o que demonstra que o termo ainda se encontra em fase de desenvolvimento. Que a ideia de *accountability* refere-se ao controle, e a fiscalização dos agentes públicos, é de conhecimento geral; a questão encontra-se na delimitação do seu objeto, sujeito, meio e escopo¹⁹¹.

¹⁸⁷ CENEVIVA, Ricardo. *Accountability*: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2006. p. 1-17. p. 13.

¹⁸⁸ PINHO; SACRAMENTO, *op. cit.*

¹⁸⁹ *Ibid.*, p. 1364.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 1364.

¹⁹¹ CENEVIVA, *op. cit.*, p. 1.

Segundo Ceneviva, com relação aos meios (mecanismos), autores como Guillermo O'Donnell (1988, 1999, 2003), Kenney (2003), Fernando Abrucio e Maria Rita Loureiro (2005), acreditam que *accountability* só pode ocorrer por meio de controles formais e institucionalizados, não abarcando as relações informais de fiscalização e controle, como a imprensa e organizações da sociedade civil que comumente se incumbem de monitorar e denunciar abusos e condutas impróprias de agentes públicos no exercício do poder. Com uma visão mais abrangente há o posicionamento de Day e Klein (1987), Fox e Brown (1998), Paul (1992) que admitem que toda e qualquer atividade ou relação de controle, fiscalização e monitoramento sobre agentes e organizações públicas constituem o conjunto de mecanismos de responsabilização¹⁹².

Ceneviva opta por uma noção menos abrangente que essa última, ao limitar somente as relações e atividades de fiscalização e controle de agentes públicos concebidas propositalmente para tal finalidade e que, por conseguinte, evolva necessariamente a possibilidade de sanção legal ou simbólica. Esta definição engloba não apenas atores institucionais, mas também associações de cidadãos ou usuários de serviços públicos, organizações da sociedade civil e a mídia¹⁹³.

Ainda de acordo com Ceneviva, no que tange aos mecanismos e agentes da *accountability*, destacam-se os escritos de Mainwaring (2003), que defende a capacidade do agente da *accountability* de impor alguma forma de sanção, ainda que de maneira indireta. Para o autor, são incluídos no conjunto dos instrumentos de responsabilização, mecanismos que possibilitem o acionamento de sanção, como é o caso do Ministério Público, que não possui, entre as suas competências, a de punir diretamente os governantes, mas pode acionar o sistema judiciário.

Abrucio e Loureiro também defendem que as organizações da sociedade civil e a mídia, por não possuírem a capacidade institucional de imputar sanções a autoridades e organizações públicas, podem ao menos ativar indiretamente os controles judiciais como instrumento de sanção¹⁹⁴.

¹⁹² CENEVIVA, *op. cit.*, p.1-2.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 2.

¹⁹⁴ ABRUCCIO, Luiz F.; LOUREIRO, Maria R. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 75-102.

Nesse mesmo sentido, Catarina Smulovitz e Enrique Peruzzotti (2000 e 2003) e Keohane (2002)¹⁹⁵ argumentam que as sanções não se limitam às formas legais ou institucionalizadas, mas, incluem formas simbólicas de sanção política. Sendo assim, para os autores, como a vida política dos governantes depende do maior número de votos que possam obter nas eleições, denúncias e exposições de transgressões e delitos por parte de organizações da sociedade civil e da mídia podem impor custos indelévels à reputação e a credibilidade desses políticos comprometendo sua sobrevivência política.

Nessa mesma toada, Ceneviva destaca que os mecanismos de controle social não se limitam às sanções simbólicas, mas também têm a capacidade de ativar mecanismos de sanção institucional, através do uso da mídia, da mobilização em torno de demandas específicas ou do acionamento de procedimentos judiciais, como denúncias ao Ministério Público, às agências estatais de controle (tribunais de contas) ou os conselhos de usuários ligados às políticas específicas. Assim, o poder indireto se constitui poder, ainda que não institucionalizado, de impor sanções legais a burocratas e governantes ou agências públicas¹⁹⁶.

Diante dos posicionamentos apresentados até aqui, nota-se que um dos requisitos da *accountability* é a capacidade do agente em impor sanção, seja ela de forma direta, como o judiciário, ou de forma indireta, por meio de mecanismos que acionem as instituições que a podem exercer de forma direta, como é o caso do Ministério Público e da Mídia (poder indireto).

O autor Guillermo O'Donnell foi o pioneiro na distinção da conceituação de diferentes formas de *accountability*. Sua classificação até hoje é considerada uma das principais referências na literatura de ciência política, na qual ele estabelece uma diferenciação espacial entre *accountability* vertical e *accountability* horizontal. Ele denominou de *accountability* vertical aquelas “ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não”¹⁹⁷; e de *accountability* horizontal as ações realizadas pelas agências estatais que têm o direito e o poder legal e que “estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão

¹⁹⁵ SMULOVITZ; PERUZZOTTI (2000, 2003); KEOHANE (2002) *apud* CENEVIVA, *op. cit.*, p. 3.

¹⁹⁶ CENEVIVA, *op. cit.*, p. 4.

¹⁹⁷ O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e as novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998. p. 28.

desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou emissões de outros agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas”¹⁹⁸.

Com relação à *accountability* vertical, têm-se como exemplo as eleições (canal principal da *accountability*); as reivindicações sociais (que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção); e a cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas.

Em relação à existência das duas formas de *accountability* apresentadas por O'Donnell (*accountability* horizontal e vertical), Ceneviva¹⁹⁹ alerta que os controles horizontais clássicos (parlamentar, administrativo-financeiro e judicial – *accountability* horizontal) limitam o controle dos cidadãos sobre a ação do Estado (*accountability* vertical), tornando-o indireto, via políticos ou burocratas. E a população só consegue avaliar novamente seus representantes nas eleições seguintes. Sendo assim, os instrumentos de controle social estabelecem um mecanismo fundamental para tornar mais efetiva e estender no tempo a responsabilização do sistema político.

O quadro a seguir resume os princípios da governança pública.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 40.

¹⁹⁹ CENEVIVA, *op. cit.*

Quadro 2 – Princípios da governança pública

<i>Princípios da governança pública</i>		
Resolução Normativa Conjunta nº 01 de 2016 – CGU	Decreto nº 9.203/2017 – Governança	Referencial Básico de Governança Organizacional (TCU)
Liderança	-	-
Integridade	Integridade	Integridade
Responsabilidade	Responsabilidade	<i>Accountability</i> (Prestação de contas e responsabilidade)
Transparência	Transparência	Transparência
<i>Accountability</i>	Prestação de Contas	<i>Accountability</i> (Prestação de contas e responsabilidade)
-	Melhoria Regulatória	Melhoria Regulatória
-	Capacidade de Resposta	Capacidade de Resposta
-	Confiabilidade	Confiabilidade
-	-	Equidade e Participação

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Nota-se que à medida que a norma evolui e estudos vão sendo realizados, o número de princípios crescem, o que demonstra que a governança pública necessita de diversos fundamentos importantes, para além da integridade, transparência e *accountability* (responsabilidade). A integridade, ainda assim, se mantém como um importante princípio na construção e na manutenção da governança pública e por isso será melhor explorada no próximo capítulo.

2.4 SÍNTESE DO CAPÍTULO

Como forma de extrair as principais ideias e conclusões do capítulo, tem-se que:

- a) o *compliance* público, assim denominado no âmbito do poder público, surgiu em contraponto ao fenômeno crescente da corrupção (no Brasil,

em especial, com a Operação Lava-Jato), na tentativa de mitigar possíveis fraudes e combater a corrupção e o suborno;

- b) o termo *compliance* adentra o setor público, pela primeira vez, através do Parágrafo 4º do Art. 9º da Lei nº 13.303/2016. Mas a verdade é que o conceito de *compliance* já havia surgido com a edição da Lei nº 12.846/2013, com o objetivo de reduzir a corrupção entre as instituições privadas e o setor público, garantindo, assim, que os recursos públicos sejam aplicados em sua finalidade, evitando possíveis desvios e fraudes²⁰⁰;
- c) foi com o advento do Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015 (revogado pelo novo Decreto nº 11.129/2022), que, regulamentando a Lei nº 12.846/2013 se passou a estudar o *compliance* na Administração Pública (ou *compliance* público);
- d) que o *compliance* no âmbito da Administração Pública encontra-se ainda em processo de estruturação. E por isso, seu conceito atualmente está “reduzido” a elaboração e execução de um programa de integridade por parte dos órgãos e entidades da Administração Pública (programa normativo), mas na verdade, ele vai além, ele abarca uma série de medidas, que em conjunto, colaboram não só no cumprimento de um dever de obediência às normas (princípio da legalidade), mas na prática da boa conduta pública (moralidade) e na mudança da cultura organizacional na busca do fortalecimento da missão Institucional.
- e) há importantes debates e reflexões acerca da operacionalização do *compliance* no âmbito da Administração Pública, com destaque a aplicação do apetite ao risco frente ao princípio da indisponibilidade do interesse público que tem dividido opiniões.
- f) diferentemente do setor privado, que pretende tutelar a reputação empresarial e a prevenção de sanções administrativas e cíveis decorrentes da prática de ilícitos contra a Administração Pública, a Administração Pública objetiva a sua própria tutela, buscando protegê-

²⁰⁰ VASCONCELOS, *op cit.*

la contra atos lesivos praticados por administradores ou servidores públicos;

- g) governança pública consiste em 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;

No próximo capítulo serão abordados temas relacionados à integridade, uma vez que o *compliance*, no âmbito da Administração Pública, opera-se por meio dos chamados programas de integridade.

3 A INTEGRIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Neste capítulo será analisada a importância e o desafio da disseminação da cultura da integridade no setor público através dos programas de integridade (eixos, processos e avaliações).

3.1 CONCEITO E DESAFIOS

A palavra “integridade”, na área da filosofia, refere-se a algo inteiro, intocado, não contaminado ou danificado. Assim, quando queremos dizer que algo é firme, sólido e que não possui qualquer brecha, furo ou rachadura que possa comprometer a sua estrutura, dizemos que é algo que possui integridade. No campo do Direito, a palavra “integridade” ganha uma conotação de “honestidade” e de “caráter”. Dizer que um gestor tem integridade significa que ele é uma pessoa que não deixou seus princípios e valores de lado e que se mantém uma pessoa honesta de caráter, ou seja, alguém em quem se pode confiar²⁰¹.

Porém, a palavra “integridade” não deve ser tratada como sinônimo perfeito de honestidade. Uma organização íntegra é aquela que consegue tomar decisões e fazer atividades ou ações coerentes com a sua identidade, sempre tendo em vista os valores institucionais e as metas que deve perseguir, transformando-as em ação concreta²⁰².

Segundo a *Recomendação do Conselho da OCDE sobre integridade pública*²⁰³, a integridade é uma pedra fundamental da boa governança. Considerada um dos pilares das estruturas políticas, econômicas e sociais, ela é essencial ao bem-estar econômico e social, bem como à prosperidade dos indivíduos e das sociedades como um todo.

²⁰¹ ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

²⁰² COIMBRA; MANZI, *op. cit.*

²⁰³ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Recomendação do Conselho da OCDE sobre integridade pública**. [2022]. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

Logo, qualquer instituição, seja ela de caráter público ou privado, deve procurar conhecer e compreender bem a sua estrutura e recursos, bem como suas fraquezas e forças, pois, se uma organização não sabe onde estão suas vulnerabilidades e seus riscos, com toda a certeza correrá o risco de ter a sua integridade abalada. Pior que isso: não haverá chance para que nenhuma medida tempestiva possa ocorrer, a fim de mitigar tais situações.

Se a integridade é algo que deve ser observado por todo tipo de organização, o que falar das organizações públicas que cuidam e têm por missão preservar o interesse público? Por isso, a Administração Pública deve buscar elaborar um planejamento estratégico coerente e adequado com suas finalidades e objetivos, respeitando os seus limites de atuação. A partir do momento que a organização pública possui um plano estratégico estruturado e definido, ela se torna capaz de identificar seus riscos e planejar com maior segurança as suas metas.

A partir disso, toma-se a liberdade de dizer que a integridade pública nada mais é do que um conjunto de ações que buscam fazer com que a Administração Pública não se desvie de seu objetivo principal, que é o interesse público, materializado pela entrega de um serviço de qualidade, de forma imparcial e eficiente, à sociedade.

De acordo com o *Referencial Básico de Governança Organizacional*²⁰⁴, para promover a integridade na organização, é necessário: (a) evidenciar o apoio da liderança aos programas e políticas de integridade pública; (b) direcionar e monitorar a gestão da integridade na organização, com base nos riscos de integridade identificados; e (c) estabelecer mecanismos de controle para evitar que preconceitos, vieses ou conflitos de interesses influenciem as decisões e as ações da liderança.

Em relação a conflitos de interesses, em 2013 foi editada a Lei nº 12.813/2013, que disciplinou as situações que configuram conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal (servindo de referência para a elaboração de normativos similares para outros Poderes e entes federativos).

A quebra da integridade pode ser identificada através das seguintes características: é um ato sempre doloso, à exceção de certas situações envolvendo conflito de interesses, nepotismo e etc.; é um ato humano – praticado por uma

²⁰⁴ BRASIL, 2020a, *op. cit.*

pessoa ou por um grupo de pessoas; envolve uma afronta aos princípios da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, mas se destaca mais fortemente como uma quebra à impessoalidade e/ou moralidade; e envolve sempre alguma forma de deturpação, desvio ou negação da finalidade pública ou do serviço público a ser entregue ao cidadão.

Implementar os mais altos padrões de integridade profissional na Administração Pública também é um dos compromissos firmados, em 2011, pelo Brasil com a Parceria para Governo Aberto ou OGP (*Open Government Partnership*), uma parceria de iniciativa internacional que pretende difundir e incentivar globalmente práticas governamentais relacionadas à transparência dos governos, ao acesso à informação pública e à participação social. É importante lembrar que esse tipo de comportamento ético dos agentes públicos não deve ser visto apenas como um anseio da sociedade, mas como um direito do usuário do serviço público assegurado pela Lei nº 13.460/2017, em seu Art. 5º, inciso XII²⁰⁵.

Ao falar em usuário, devemos sempre lembrar que é para ele que a administração deve sempre estar voltada. Logo, a sua participação, em todos os processos é fundamental para a construção de uma Administração Pública mais íntegra.

Mas adiante, iremos compreender melhor a respeito dos programas de integridade e veremos que, sem dúvidas, eles devem contar com a participação da sociedade.

Para Valdir Moysés Simão, os programas de integridade da Administração direta têm o dever de estimular a participação ativa da sociedade, não somente para denúncia de irregularidades, mas principalmente para coletar insumos para o constante aperfeiçoamento das políticas públicas²⁰⁶.

O autor entende que a adoção de programas de integridade pela Administração Pública direta é um bom caminho, mas alerta para que eles não se tornem indispensáveis a participação social na formulação de políticas públicas, não restringindo o acesso aos serviços públicos ou lançando permanente suspeição na relação entre agentes públicos e cidadãos e empresas. Isso porque os sistemas de

²⁰⁵ BRASIL. Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jun. 2017b. p. 4.

²⁰⁶ SIMÃO, *op. cit.*

compliance são, em sua essência, mecanismos de controle. E o controle exacerbado, assim como as drogas adequadamente prescritas, mas misturadas com dosagem errada, tem efeito tóxico na gestão. Num ambiente em que imperam o medo e a desconfiança, as decisões são postergadas ou não acontecem²⁰⁷.

Ainda na visão do autor, os gestores públicos deliberam considerando os reflexos da decisão ao olhar dos órgãos de controle, buscando se proteger de eventuais sanções. Se o caso concreto não é previsto em detalhe na norma, a tendência é dizer não, gerando no cidadão uma sensação de desamparo e injustiça. O que só afasta o cidadão do Estado e dilacera o tecido social. Nas repartições, inibe a inovação, fragiliza a identificação dos servidores com a missão institucional do órgão público e deteriora o compromisso com a cultura de bem servir²⁰⁸.

O dia a dia na gestão pública demonstra que tornar mais complexa a relação do Estado com a sociedade, por meio do controle, não necessariamente contribui para evitar a fraude ou a corrupção. Em certos casos, quando não corretamente dosado, restringe o acesso aos serviços públicos obrigando os usuários a buscar apoio na atuação de intermediários²⁰⁹.

Partindo do pressuposto de que *compliance* é um processo de conformidade e de mudança de cultura, os autores Valle e Santos²¹⁰ também trazem como ponto relevante a ampla participação da sociedade nos processos de decisão administrativa como forma de ampliar as fronteiras do controle democrático. Segundo eles, constitui condição necessária (ainda que não suficiente) a garantia de ampliação dos partícipes da decisão administrativa, incorporando grupos minoritários e sub-representados. Devendo o processo funcionar como instrumento de participação, diálogo e integração, descolado de práticas meramente simbólicas; sendo necessária a existência de troca de argumentos que sustentem a motivação das decisões.

A utilização da governança e do *compliance* na Administração Pública direta, diferentemente dos mecanismos já existentes de controle e monitoramento no âmbito da Constituição Federal, amplia as fronteiras da prevenção, incorrendo na participação firme dos cidadãos nos processos de tomada de decisão, bem como no

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ *Ibid.*

²⁰⁹ *Ibid.*

²¹⁰ VALLE; SANTOS, *op. cit.*

acompanhamento da gestão dos recursos de tomada de decisão e em defesa dos interesses comuns à sociedade²¹¹.

3.2 O PROGRAMA DE INTEGRIDADE

Antes de tratarmos do conceito e dos elementos do Programa de Integridade, faz-se necessário compreender os três momentos em que o Programa de Integridade é mencionado nas normas que disciplinam o Direito Administrativo Brasileiro, a fim de não gerar dúvidas quanto ao objeto específico deste trabalho. São eles: (i) *Programa de Integridade no setor privado* ou empresarial para o atendimento da Lei nº 12.846/2013 (conhecida como Lei Anticorrupção Empresarial, Lei da Empresa Limpa ou, simplesmente Lei Anticorrupção); (ii) Programa de Integridade na Lei de Licitações – Lei Federal nº 12.133/ 2021 – Contratação de obras, serviços e fornecimentos de grande vulto (Art. 24, §4º); e (iii) Programa de Integridade do Decreto nº 9.203/2017– Lei da Governança Pública.

Responsável pela primeira aparição do tema *compliance* no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o Programa de Integridade a que se refere à Lei nº 12.846/2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira, ficou conhecido por ser uma “atenuante” às sanções previstas no Art. 6º, no caso de cometimento de atos lesivos à Administração Pública. Esse tipo de programa deve ser elaborado pela própria empresa.

Com o intuito de regulamentar a lei, o governo federal editou o Decreto nº 8.420/2015, que recentemente foi revogado pelo Decreto nº 11.129/2022. O Novo Decreto, em seu Art. 194, definiu Programa de Integridade como sendo aquele:

conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com o objetivo de prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional e estrangeira; e fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional²¹².

²¹¹ *Ibid.*

²¹² BRASIL. Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jul. 2022b.

O Decreto trouxe ainda a possibilidade do acordo de leniência, o ato administrativo negocial decorrente do exercício do poder sancionador do Estado, que visa à responsabilização de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a Administração Pública nacional ou estrangeira (Art. 32), sob a competência da Controladoria-Geral da União que realizará no âmbito do Poder Executivo Federal e nos casos de atos lesivos contra a Administração Pública estrangeira (Art. 34).

Assim, o acordo de leniência será celebrado com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846/2013, e dos ilícitos administrativos previstos na Lei nº 14.133, de 2021, e em outras normas de licitações e contratos, com vistas à isenção ou à atenuação das respectivas sanções, desde que colaborem efetivamente com as investigações e o Processo Administrativo de Responsabilização – PAR, devendo resultar dessa colaboração: (i) a identificação dos demais envolvidos nos ilícitos, quando couber; e a (ii) obtenção célere de informações e documentos que comprovem a infração sob apuração (Art. 33).

Um outro momento em que surge o Programa de Integridade é na nova Lei de Licitações, Lei nº 12.133, de 1º de abril de 2021, que revogou a antiga Lei de Licitações nº 8.666/1993.

Seguindo a tendência da já publicada Lei Anticorrupção, a nova lei prevê a obrigatoriedade na implantação de Programa de Integridade pelo licitante vencedor, no caso de contratações de obras, serviços e fornecimentos de grande vulto, no prazo de 6 (seis) meses contados da celebração do contrato (Art. 25, §4), o que gerou uma série de debates.

Tal exigência quanto à obrigatoriedade do Programa de Integridade, diferentemente dos documentos de habilitação, não inviabiliza a participação no certame, nem se faz um pré-requisito à assinatura do contrato. Mas é cláusula obrigatória nos contratos firmados com a Administração²¹³.

No que se refere ao tempo concedido para a apresentação do programa, têm-se seis meses. Alguns especialistas na área entendem que, na prática, o tempo concedido seria inviável para a elaboração e garantia de efetividade do programa.

²¹³ SCHRAMM, Fernanda Santos. **Compliance nas contratações públicas**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

Mas em que pese não seja um requisito que defina a participação do licitante, esse deve garantir a implementação do seu programa o quanto antes, a fim de que, caso vença a disputa, não esteja sujeito às penalidades decorrentes do seu descumprimento.

Além dessa exigência do Art. 25, §4, a norma vai além, e traz o programa também como critério de desempate em caso de empate entre duas ou mais propostas (Art. 60). Não contente, prevê a sua implantação ou aperfeiçoamento como sanção ao responsável que cometer infrações administrativas previstas na referida lei (Art. 156), e como condição de reabilitação do licitante ou contratado perante a própria autoridade que aplicou a penalidade (Art. 163, p. único).

Diante de tais exigências, uma dúvida surge: a quem cabe a análise de efetividade desses programas, uma vez que, a lei não só a exigiu como um documento “formal”, mas exigiu também que se obtivessem resultados e impactos por meio do termo “efetividade”?

No âmbito dos estados, como é o caso do Estado do Amazonas (Art. 9º da Instrução Normativa nº 03, de 28 de novembro de 2022) e do Rio Grande do Sul (§ único do Art. 1º da Instrução Normativa CAGE nº 06 de 23 de dezembro de 2021), por exemplo, as Controladorias Gerais têm realizado a tarefa de analisar os programas provenientes da sua jurisdição. No caso dos órgãos e entidade do âmbito federal, essa análise tem ocorrido a critério de cada entidade ou órgão.

Fazendo uma analogia com o que se tem adotado nos estados, poderia até se pensar nas auditorias internas (controle interno) de cada entidade como responsáveis por essa atividade. Ocorre que não cabe à auditoria interna realizar esse tipo de avaliação. À auditoria interna cabe tão somente averiguar se os programas de fato estão sendo avaliados pela administração, e se as medidas de controle estão sendo tomadas a fim de que esse processo seja realizado dentro dos princípios da Administração Pública (em especial ao princípio da legalidade e da moralidade) e das normas pertinentes a matéria.

Atualmente essa avaliação é um ponto delicado, haja vista que a norma não delimitou os requisitos que deverão ser analisados e nem ao modo. Assim, na prática, cada administração, dentro da sua realidade e capacidade de recursos, realiza a sua análise.

Como mérito de efetividade, a CGU tem conferido um selo, denominado “Pró-Ética”, mas que não “certifica” que o programa emitido por aquela empresa seja realmente efetivo.

No âmbito da iniciativa privada, as certificações ISO têm conferido essa segurança nas relações de negociação, em especial a ISO 37001 (antissuborno) e a ISO 37301 (*compliance*).²¹⁴

Atualmente tramita na Câmara dos Deputados o projeto de lei PL nº 1588/2020 que trata da certificação do Programa de Integridade por meio de certificadora acreditada INMETRO, alterando a Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção). Assim, caso aprovado o projeto, haveríamos um documento formal que conferiria efetividade aos Programas de Integridade com base em normas internacionais já utilizadas.

Mas, se por um lado, a certificação é concedida após uma série de exigências aplicadas a nível internacional, por outro lado, há a preocupação de estar se criando uma “indústria” da certificação, sem que ainda esteja assegurada realmente a redução de práticas de corrupção.

O fato é que precisamos de uma solução, a fim de que as empresas não apresentem meramente receitas de bolo às entidades públicas, mas programas efetivos que confirmem à sociedade e à própria Administração Pública segurança.

Por fim, tem-se o Programa de Integridade disciplinado no Decreto nº 9.203/2017, Lei da Governança Pública, que trata do Programa de Integridade (conhecido como programa de *compliance*), ora objeto deste trabalho, e que é obrigatoriamente exigido aos órgãos e as entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional, por força do Art. 19 do Decreto nº 9.203/2017.

O objetivo dele continua sendo o mesmo dos demais: o de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção, estruturado nos seguintes eixos: comprometimento e apoio da alta administração; a existência de unidade responsável pela implementação no órgão ou na entidade; a análise, avaliação e

²¹⁴ As ISO são normas de padrões nacionais e são concedidas às empresas que desejarem, por meio de um processo de acreditação (através de auditorias realizadas por empresas acreditadoras). No Brasil, a entidade responsável é o INMETRO.

gestão dos riscos associados ao tema da integridade; e o monitoramento contínuo dos atributos do Programa de Integridade.

Diferente dos outros dois programas que são elaborados pelo particular ou empresa (envolvimento com infração – primeiro caso; ou empresa cont

ratada para a prestação de serviço, obra ou fornecimento de bens de grande vulto – segundo caso), esse é elaborado pela própria Administração Pública.

É no presente Programa de Integridade, que todas as outras medidas, ações e exigências com relação à terceiros (iniciativa privada) – vistas anteriormente –, irão constar.

Portanto, a partir de agora, sempre que se falar em Programa de Integridade no âmbito da Administração Pública no presente trabalho, é deste programa a que se estará se referindo.

3.2.1 Diferenças entre o Programa de Integridade e o programa de *compliance*

Após a compreensão acerca do conceito de integridade e dos programas de integridade na Administração Pública, resta esclarecer a diferença entre os programas de integridade e os programas de *compliance*.

O Programa de Integridade é um tipo de programa de *compliance*, ou seja, é apenas um dos vários tipos de programas de *compliance* existentes. No caso, o programa de *compliance* do tipo integridade é específico para prevenção, detecção e remediação dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846/2013 e tem como foco verificar, a ocorrência de suborno e fraudes nos processos de licitações e na execução de contratos com o setor público²¹⁵.

A partir dessa diferenciação, pode-se dizer que há organizações que possuem programas de *compliance* sem a aplicação de diretrizes de integridade, e há organizações que implementam somente diretrizes de integridade, mas que não possuem um programa relacionado a este aspecto. Assim, as empresas que já possuem programa de *compliance*, ou uma estrutura para o bom cumprimento de

²¹⁵ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Programa de integridade:** diretrizes para empresas privadas. Brasília: CGU, 2015c.

leis em geral, devem trabalhar para que as medidas anticorrupção sejam integradas ao programa já existente²¹⁶.

A FEBRABAN define o programa de *compliance* como um composto de políticas, procedimentos e planejamento de atividades que visam fortalecer as instituições, direcionando as ações para a condução dos negócios de forma adequada em relação ao cumprimento das leis e regulamentações, questões de ética e conduta, aspectos concorrenciais e socioambientais, contratos com terceiros, normas contábeis, entre outros²¹⁷.

Com um enfoque mais preventivo a CGU²¹⁸ entende que o Programa de Integridade visa, principalmente, a diminuição dos riscos de corrupção em dada organização. Assim, caso venha a ocorrer algum tipo de desvio ou quebra de integridade, o programa deve atuar para identificar, responsabilizar e corrigir tal falha de maneira rápida e eficaz.

Na visão de Carvalho, Abreu e Takaki²¹⁹, o Programa de Integridade é um “termo-processo” do *compliance*, ou seja, trata-se de um meio pelo qual a pessoa jurídica poderá alcançar o *compliance* na sua acepção de “termo-produto” ou “estar de acordo com”. Nesse sentido, o programa é considerado um instrumento, um meio para se atingir a conformidade plena.

Já o Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022²²⁰ define o Programa de Integridade como um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com o objetivo de prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira; e fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional (Art. 56).

Sendo assim, no âmbito da Administração Pública, quando falamos em programa de *compliance*, estamos nos referindo ao Programa de Integridade. Isso

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ FEBRABAN, 2018, *op. cit.*

²¹⁸ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Integridade Pública. **Gov.br**, [2021a]. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/campanhas/integridade-publica/integridade-publica>. Acesso em: 31 mar. 2021.

²¹⁹ CARVALHO; ABREU; TAKAKI, *op. cit.*

²²⁰ BRASIL, 2022b, *op. cit.*

porque, a única exigência legal às instituições públicas é o tipo de programa de *compliance* – Programa de Integridade.

Ainda que muitos autores os tratem como sinônimo, não o são. Um encontra-se inserido no outro, por isso, eles têm conceitos distintos. A verdade é que o Programa de Integridade busca implementar velhos conhecidos da Administração Pública, como é o caso das normas de conduta e códigos de ética. A novidade parece estar na maneira sistematizada das coisas acontecerem.

A ideia do Programa de Integridade é propor, aos responsáveis pelas atividades e áreas afins, que trabalhem juntos e de forma coordenada, para garantir uma atuação íntegra e minimizar possíveis riscos de corrupção²²¹.

Nesse processo de implementação, vale ressaltar o envolvimento e a participação da auditoria interna, que, apesar dos esforços na concretização das competências constitucionais e legais a ela incumbidas, juntamente com o controle externo e as corregedorias, se torna insuficiente no combate às más práticas administrativas.

Nesse sentido, Vianna²²² descreve que os programas de *compliance* surgiram também como um auxílio ao controle interno, que não responde mais aos anseios da sociedade e da necessidade advinda do combate aos casos de corrupção mais complexos.

Após a compreensão acerca das diferenças entre os programas de integridade e de *compliance* é preciso conhecer os eixos e pilares que fundamentam aqueles.

3.2.2 Eixos do Programa de Integridade

O objetivo do Programa de Integridade, de acordo com o Art.19, do Decreto nº 9.203/2017, é promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção, estruturado em quatro eixos: comprometimento da alta gestão; existência de unidade responsável pela implementação; análise, avaliação e gestão dos riscos

²²¹ BRASIL, 2021, *op. cit.*

²²² VIANNA, Marcelo Pontes. Integridade governamental e o necessário fortalecimento do controle interno. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 167-184.

associados ao tema da integridade; e o monitoramento contínuo dos atributos do Programa de Integridade²²³.

De acordo com o *Manual para implementação de programas de integridade* da CGU²²⁴, os eixos de um Programa de Integridade são: aprovação da alta direção; análise do ambiente para implementação; identificação e avaliação de riscos; identificação, avaliação e adequação de medidas; e a construção do plano de integridade.

Discorrendo sobre os quatro eixos mencionados pelo Decreto nº 9.203/2017, têm-se o eixo comprometimento e o apoio da alta gestão (Ministros, Secretário-Executivo, Secretários, Diretores e ocupantes de cargos equivalentes) que deve ser estabelecido como o primeiro eixo. Isso porque, o fomento de uma cultura ética, de respeito às leis e de implementação das políticas de integridade é condição indispensável, segundo a CGU, para a criação e funcionamento de um Programa de Integridade.

Os líderes, por ocuparem uma posição de destaque, acabam sendo alvo de maior atenção dos funcionários e seus atos imitados por toda a organização, seja por admiração, lealdade, respeito ou qualquer outro motivo. Pode-se citar como atos de comprometimento dos líderes o simples fato de patrocinar um Programa de Integridade perante o público interno e externo; a sua participação e/ou apoio em todas as fases de implementação do programa; a adoção de uma postura ética e a sua exigência pelos funcionários; e a aprovação e supervisão das políticas e medidas de integridade, destacando recursos humanos e materiais suficientes para o seu desenvolvimento e implementação. É claro, que dentre os recursos, também estão inclusos os financeiros, que muitas vezes são vistos como prejuízo.

Como um segundo eixo, tem-se a instância responsável, ou seja, precisamos de alguém para cuidar do programa a fim de que este possa se desenvolver de forma efetiva. Essa instância responsável, que pode ser uma unidade, um grupo, pessoa ou comitê, deve ser dotada de autonomia, independência, imparcialidade, recursos materiais, financeiros e humanos necessários ao desempenho de suas atribuições funcionais.

²²³ BRASIL, 2017a, *op. cit.*

²²⁴ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Manual para implementação de programas de integridade**: orientações para o setor público. Brasília: CGU, 2017c.

É necessário que essa instância possua um acesso tranquilo e direto ao mais alto nível hierárquico da organização. Com o advento da Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, os órgãos e entidade do Poder Executivo Federal deverão instituir um Comitê de Governança, Riscos e Controles. Dentre as atribuições desse comitê, pode-se destacar que ele pode ser o responsável, em nível estratégico, pelo Programa de Integridade da instituição e que podem ser criadas instâncias de segunda camada, específicas para acompanhar o desenvolvimento e a implementação das políticas de integridade, a depender da complexidade de atribuições.

O terceiro eixo é um dos mais importantes: trata-se da análise de riscos, pois somente conhecendo suas áreas e processo mais sensíveis, é que um órgão ou entidade pode criar controles ou adaptar os já existentes de forma efetiva. Mas vale ressaltar que, neste caso, não estamos falando dos riscos que geralmente uma instituição mapeia para seu controle e monitoramento, mas de uma espécie de risco, somente: os riscos de integridade.

A diferença entre ambos é que o risco, de que costumeiramente falamos, nada mais é do que a possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos de uma organização. Já os riscos de integridade são uma espécie do gênero “risco”, que também impacta nos objetivos, atribuições ou missão da organização, mas se caracteriza como vulnerabilidades organizacionais que podem favorecer ou facilitar situações de quebra de integridade – como, por exemplo, a solicitação ou recebimento de quantias indevidas por agentes públicos, abuso de poder, uso de verbas públicas para fins privados, situações que configuram conflito de interesses e nepotismo etc.

Por fim, tem-se o quarto e último eixo, que trata do monitoramento contínuo, que visa dar dinamismo e promover constante atualização de suas iniciativas, ajustando-as conforme novas necessidades, riscos e processos da instituição no decorrer do tempo. O monitoramento contínuo também implica identificar, sempre que necessário, novos riscos, áreas ou processos em que possam ocorrer quebras de integridade, bem como redefinir a priorização dos riscos já identificados para, conforme o caso, implementar novas medidas mitigadoras.

A seguir tratar-se-á de cada um dos quatro eixos citados acima de forma detalhada.

3.2.2.1 Comprometimento da alta gestão

O sucesso de um programa de *compliance* está sempre nas mãos daquele que se encontra “no lugar mais alto” da organização (dono, CEO, presidente ou equivalente). Ele precisa, de fato apoiar, engajar-se, desejar e promover o desdobramento dos pilares do *compliance* nas atividades práticas na empresa, tomando para si a responsabilidade de fomentar a comunicação, permeando todos os empregados²²⁵.

Na Administração Pública, não é diferente: o comprometimento e apoio da alta direção do órgão público (Ministro, Secretário-Executivo, Secretários, Diretores e ocupantes de cargos equivalentes) para o fomento de uma cultura ética, de respeito às leis e de implementação das políticas de integridade é condição indispensável para criação e funcionamento de um Programa de Integridade²²⁶.

A liderança ocupa posição de destaque desde a introdução do programa, como grande patrocinadora da iniciativa, permanecendo como alvo de maior atenção dos funcionários. Assim, atentos aos seus comportamentos, os funcionários passam a incorporar essa cultura, sendo os seus atos imitados, seja por motivo de admiração, receio, lealdade, respeito ou por qualquer outra razão²²⁷.

Comprova-se dessa maneira, a importância do “*walk the talk*”, ou seja, fazer na prática aquilo que se prega. Em outras palavras, não basta dizer que apoia ou que está de acordo; é preciso participar das reuniões ou declarar seu entusiasmo nas comunicações de *compliance*. O líder máximo da organização deve incorporar os princípios desse programa e praticá-los sempre, não só como exemplo aguardado pelos demais, mas também para transformar, na realidade, sua empresa num agente ético e íntegro. Assim, a sua conduta e as suas decisões não poderão sucumbir jamais, mesmo em casos críticos²²⁸.

São exemplos de comprometimento da alta direção²²⁹: (i) Patrocinar o Programa de Integridade perante o público interno e externo, ressaltando sua importância para a organização e solicitando o comprometimento de todos os colaboradores e partes interessadas; (ii) Participar ou manifestar apoio em todas as

²²⁵ GIOVANINI, 2020, *op. cit.*, p. 102-117.

²²⁶ BRASIL, 2017c, *op. cit.*

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ GIOVANINI, 2020, *op. cit.*

²²⁹ BRASIL, 2017c, *op. cit.*

fases e implementação do programa; (iii) Adotar postura ética exemplar e solicitar que todos os colaboradores do órgão ou entidade também o façam; e (iv) Aprovar e supervisionar as políticas e medidas de integridade, destacando recursos humanos e materiais suficientes para seu desenvolvimento e implementação.

De acordo com a ISO 37301:2021²³⁰, cabe ao órgão diretivo e à alta gestão assegurar alguns princípios, tais como: o acesso direto da função de *compliance* (área de *compliance* ou de integridade); independência da função de *compliance* e autoridade e competência apropriada da função de *compliance*. Segundo a norma, o responsável pela área de *compliance* deve ter acesso direto a todos os níveis da organização, incluindo linha de subordinação direta ao órgão diretivo, com a permissão de apresentação de relatórios periódicos a respeito do referido órgão e participação em suas reuniões. Com relação à independência, o setor de *compliance* deve estar livre de qualquer interferência ou pressão, ou ambas, por parte da alta gestão.

Um ponto relevante a se tratar com a alta gestão é quanto ao seu comprometimento financeiro. Isso porque o *compliance* demandará um aporte financeiro, e assumir essa condição, ao invés de negá-la, é fundamental²³¹.

É um equívoco referir-se a essa área de forma pejorativa como “geradora de custos”. Pelo contrário, tal dispêndio deve ser visto como investimento: a prevenção constitui um ato muito mais inteligente. Por outro lado, nenhuma organização irá dispor de recursos infinitos ou permitir o seu uso irracional. Nesse contexto, torna-se imprescindível atribuir a responsabilidade para o estabelecimento do programa de *compliance*, seu departamento e a definição dos recursos necessários a uma pessoa com habilidade e compromisso de combinar os dois objetivos: ter um programa efetivo e investir o mínimo possível²³².

3.2.2.2 *Instância responsável*

Para que haja um desenvolvimento adequado do Programa de Integridade, é necessário haver uma instância responsável pelo acompanhamento, monitoramento e gestão das ações e medidas de integridade a serem implementadas. A unidade,

²³⁰ ABNT, 2021, *op. cit.*

²³¹ GIOVANINI, 2020, *op. cit.*

²³² COIMBRA; MANZI, *op. cit.*, p. 105.

grupo, pessoa ou comitê deve ser dotada de autonomia, independência, imparcialidade, recursos materiais, financeiros e humanos necessários ao desempenho de suas atribuições funcionais, como já vimos anteriormente. Sempre que possível, deve ser garantido à instância responsável o acesso ao mais alto nível hierárquico da organização.

Segundo a NBR ISO 37301:2021²³³, é responsabilidade da área de gestão de *compliance*, a identificação das obrigações de *compliance*, a avaliação de riscos de *compliance*, o alinhamento do sistema de gestão de *compliance* com os objetivos de *compliance*, o monitoramento e a medição do desempenho do *compliance*, a análise e avaliação do desempenho do sistema de gestão de *compliance* para identificar as necessidades de ação corretiva, o estabelecimento de um sistema de documentação e reporte de *compliance*, o asseguramento de que o sistema de gestão de *compliance* seja analisado criticamente a intervalos planejados e o estabelecimento de um sistema para levantamento de preocupações e confirmação de que as questões sejam endereçadas.

No âmbito da Administração Pública essa instância denomina-se Comitê de Governança, Riscos e Controles, que pode ser o responsável, em nível estratégico, pelo Programa de Integridade da instituição.

A necessidade de criação do comitê pelos órgãos da Administração Pública do Poder Executivo Federal adveio com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 (Art. 23).

O comitê, no âmbito de cada órgão, deverá ser composto pelo dirigente máximo e pelos dirigentes das unidades a ele diretamente subordinadas e ser apoiado pelo respectivo Assessor Especial de Controle Interno. A título de curiosidade, como exemplo de Comitê de Gestão de Integridade (CGI), tem-se o da Universidade Federal de Santa Catarina que é composto de um membro de cada uma dessas unidades: secretaria de aperfeiçoamento institucional (que presidirá o comitê), auditoria interna, ouvidoria, comissão de ética, corregedoria-geral da UFSC, departamento de gestão estratégica, e gabinete da reitoria ou pró-reitoria/secretaria (Art. 3º, Portaria nº 1210/2020).

São competências do Comitê de Governança, Riscos e Controles: (a) promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos; (b)

²³³ ABNT, 2021, *op. cit.*

institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos; (c) promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos; (d) garantir a aderência às regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público; (e) promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos; (f) promover a adoção de práticas que institucionalizem a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, na transparência e na efetividade das informações; (g) aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos; (h) supervisionar o mapeamento e avaliação dos riscos-chave que podem comprometer a prestação de serviços de interesse público; (i) liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação no órgão ou entidade; (j) estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, bem com os limites de alçada ao nível de unidade, política pública, ou atividade; (k) aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão; (l) emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos; e (m) monitorar as recomendações e orientações deliberadas pelo Comitê (§2º, Art. 23 da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016).

A depender da estrutura do órgão ou entidade, pode haver a criação de uma unidade de gestão da integridade, a qual ficará competente especificamente pela atividade de coordenação e monitoramento dos programas de integridade.

3.2.2.3 *Análise de riscos*

De todas as etapas de implementação, a fase de elaboração, gerenciamento e monitoramento dos riscos da organização é, sem dúvida, uma das mais importantes e, por isso, merece destaque.

A preocupação com a implementação do gerenciamento de riscos dentro do setor público não só é uma realidade, como obrigação por parte da Administração Pública direta, autárquica e fundacional. Apesar de ter iniciado a passos curtos, esse

tipo de instrumento se une a tantos outros, no combate a prática de atos ilícitos e corruptíveis envolvendo agentes públicos e iniciativa privada.

A temática gestão de risco adentra o ordenamento jurídico por meio da Instrução Normativa Conjunta Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria – Geral da União (CGU) nº 01/2016, a qual dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

No Capítulo III – Da Gestão de Riscos, o legislador, além de trazer a obrigatoriedade da implementação da gestão de riscos, por parte dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal, menciona os seus princípios (Art. 14), objetivos (Art. 15), estrutura (Art. 16), tipos de risco (Art. 16), política (Art. 17) e responsabilidades (Art. 19)²³⁴.

Outro grande marco normativo relacionado à temática foi a edição do Decreto nº 9.203/2017, que estabeleceu regras de governança para a Administração Pública federal, direta, autárquica e fundacional²³⁵.

O instrumento trouxe, em seu Art. 19, a obrigatoriedade da instituição do Programa de Integridade pelos órgãos e entidades federais com o objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à: prevenção, detecção, punição e remediação de fraudes e atos de corrupção. O artigo, na sua parte final, determinou ainda os eixos do programa, que são: (i) comprometimento e apoio da alta gestão; (ii) a existência de uma unidade responsável pela implementação no órgão ou na entidade; (iii) análise, avaliação e gestão dos riscos, associados ao tema da integridade; e por fim (iv) o monitoramento contínuo dos atributos do Programa de Integridade.

Nota-se, portanto, que um pilar fundamental para que o Programa de Integridade seja efetivo é a realização de dois momentos: 1) a análise e avaliação de riscos; e 2) a gestão de riscos. No primeiro é possível um mapeamento dos fatores de risco e as consequências de materialização, dos processos internos que com ele se relacionam e das pessoas-chave responsáveis²³⁶

No Art. 17 do mesmo diploma, consta que a alta administração das organizações da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional deve

²³⁴ BRASIL, 2016b, *op. cit.*

²³⁵ BRASIL, 2017a, *op. cit.*

²³⁶ ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.p. 325.

estabelecer, manter e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional.

O Decreto, ainda, em seu Art. 20, incumbiu à CGU o estabelecimento dos procedimentos necessários à estruturação, à execução e ao monitoramento dos programas de integridade dos órgãos e entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional.

Sendo assim, a CGU publicou a Portaria nº 1.089/2018²³⁷, na qual estabeleceu orientações para que os órgãos e as entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade. A portaria trouxe previsão específica sobre a realização da gestão de riscos para a integridade, aspecto extremamente relevante para efetivo funcionamento do Programa de Integridade.

Cada órgão e entidade pode adotar a metodologia que entender mais adequado para a sua gestão de riscos para a integridade. Assim, caso um órgão ou entidade já adote uma determinada metodologia de avaliação de riscos em outras áreas ou processos, pode ser uma opção aplicá-la no levantamento dos riscos de integridade e na construção de um plano de integridade²³⁸.

Posteriormente, somando-se a esses normativos, a CGU editou a Portaria nº 57/2019, na qual trouxe algumas fases de implementação do Programa de Integridade. Em uma das fases encontra-se a tarefa de “levantar os riscos para a integridade e medidas para seu tratamento” (Art.5º, III)²³⁹.

²³⁷ BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 1.089, de 25 de abril de 2018. Estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 abr. 2018c. Seção 1, p. 1.

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Portaria nº 57, de 04 de janeiro de 2019. Altera a Portaria CGU nº 1.089, de 25 de abril de 2018, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 4, 7 jan. 2019a. Seção 1, p. 40.

Por se tratar de normas bem recentes ao ordenamento jurídico brasileiro, a Controladoria de Geral da União (CGU) tem publicado, em seu *síte* oficial, uma série de guias auxiliando os gestores na compreensão e na implementação dos programas de integridade.

Mas afinal, qual o conceito de risco? A ISO 31000²⁴⁰ define risco como sendo um efeito de incerteza nos objetivos, ocasionado pelo desvio em relação ao que era esperado. Esse efeito pode ser positivo, negativo ou ambos e, ainda, pode resultar em oportunidades ou ameaças²⁴¹.

Para o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros²⁴², a ideia de risco encontra-se associada ao termo “evento” — incidente ou uma ocorrência gerada com base em fontes internas ou externas, que afeta a realização dos objetivos.²⁴³

De acordo com o COSO, eventos podem causar impactos positivos, negativos ou ambos. São chamados de *risco* apenas os eventos que geram impactos negativos, e são chamados de *oportunidade* aqueles que geram impactos positivos. Sendo assim, risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização de um objetivo, enquanto a oportunidade é a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização de um objetivo. É importante lembrar que os eventos que causam impacto desfavorável são obstáculos à criação de valor ou responsáveis em desgastar o valor existente; já as oportunidades, favorecem a criação ou a preservação de valor. Já o risco de integridade é aquele relacionado a vulnerabilidade institucional que pode favorecer ou facilitar práticas de corrupção, fraudes, conflitos de interesse etc.²⁴⁴

²⁴⁰ A norma ISO 31000 foi elaborada na Comissão de Estudo Especial de Gestão de Riscos (ABNT/CEE-063). A norma trata-se de uma adoção idêntica, em conteúdo teórico, estrutura e redação, à ISO 31000:2018 que foi elaborada pelo Technical Committee Risk Management (ISO/TC 262), conforme ISO/IEC *Guide* 21-1:2005.

²⁴¹ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 31000**: Gestão de riscos — Diretrizes. Projeto de revisão ABNT NBR ISO 31000. Rio de Janeiro, 2018.

²⁴² COSO, 2007, *op. cit.*

²⁴³ Esse conceito de risco foi baseado no trabalho *Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada*, elaborado pelo COSO em 2007. Criado em 1985, o COSO é uma entidade do setor privado (iniciativa independente), sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros. A origem do modelo COSO está ligada ao grande número de escândalos financeiros que ocorreram na década de 1970 no Estados Unidos e que acabaram por gerar desconfiança em relação aos relatórios corporativos.

²⁴⁴ COSO, 2007, *op. cit.*

De acordo com o inciso XIII, do Art. 2º, da Instrução Normativa CGU nº 01/2016²⁴⁵, tem-se que risco é a possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos, e que deve ser medido em termos de impacto e de probabilidade.

Mas quando o assunto é risco para a integridade, a Portaria CGU nº 1.089/2018 adotou a seguinte definição: trata-se de “riscos que configuram ações ou omissões que possam favorecer a ocorrência de fraudes ou atos de corrupção” (Art. 2º, II) ²⁴⁶. Já o recente Decreto nº 10.756, de 27 de julho de 2021 o trouxe como a “possibilidade de ocorrência de evento de corrupção, fraude, irregularidade ou desvio ético ou de conduta que venha a impactar o cumprimento dos objetivos institucionais” (inciso II do Art. 2º).

De acordo com a CGU, por meio do seu *Manual para implementação de programas de integridade: orientações para o setor público*, publicado em 2017, o risco para a integridade, risco à integridade, risco de integridade, ou risco de corrupção tratam-se da mesma coisa, ou seja, de riscos capazes de quebrarem a integridade, não somente no contexto de infração à normas, mas também por meio de atitudes corruptíveis e atos ilícitos, como desvio de verbas, fraudes, abuso de poder/influência e etc²⁴⁷.

Os atos que quebram a integridade compartilham algumas características, como o fato de serem quase sempre dolosos (exceto certas situações envolvendo conflito de interesses, nepotismo, entre outros), por ser um ato humano (praticado por uma pessoa ou por um grupo de pessoas), ser uma afronta aos princípios da Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) e envolver alguma forma de deturpação, desvio ou negação da finalidade pública ou do serviço público a ser entregue ao cidadão.

Partindo desse pressuposto, podemos listar alguns possíveis e comuns riscos para a integridade que assombram as organizações públicas:

- (i) Abuso de posição ou poder em favor de interesses privados – conduta contrária ao interesse público, valendo – se da condição para atender interesse privado, em benefício próprio ou de terceiro;

²⁴⁵ BRASIL, 2016b, *op. cit.*

²⁴⁶ BRASIL, 2018c, *op. cit.*

²⁴⁷ BRASIL, 2017c, *op. cit.*

- (ii) Nepotismo – abuso de posição pública em favor de interesses particulares, podendo ser presumido ou com apuração específica (previsão legal no Decreto nº 7.203/2010);
- (iii) Conflito de interesses - situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados que podem comprometer o interesse coletivo ou influenciar de maneira imprópria o desempenho da função pública como, por exemplo: o uso de informação privilegiada, relação de negócio com pessoa física ou jurídica que tenha interesse em decisão, atividade privada incompatível com o cargo, atuar como intermediário com o cargo, dentre outros previstos na Lei nº 12.813/2013;
- (iv) Pressão interna ou externa ilegal ou antiética para influenciar agente público – pressões explícitas de natureza hierárquica (interna), de colegas de trabalho (organizacional), política ou social (externa), que podem influenciar indevidamente atuação do agente público.
- (v) Solicitação ou recebimento de vantagem indevida – qualquer tipo de enriquecimento ilícito, seja dinheiro ou outra utilidade, dado que o agente público não se permite colher vantagens em virtude do exercício de suas atividades; e a
- (vi) Utilização de recursos públicos em favor de interesses privados – trata-se de formas de utilização de verbas públicas em favor de interesses privados, como por exemplo, apropriação indevida, irregularidades nas contratações e outras formas de utilização de recursos para uso privado²⁴⁸.

Atualmente, as organizações veem sofrendo uma grande pressão para identificar, de forma preventiva, todos os tipos de riscos do seu negócio, no campo: social, ético ambiental, financeiro, e operacional, e na sequência encontrar uma forma de gerenciá-los em um nível aceitável²⁴⁹.

O gerenciamento desses fatores envolve a ideia da incerteza e da geração de valor, aspectos inteiramente ligados à atividade organizacional. Como se sabe, toda organização, seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, existe para gerar valor para as partes interessadas. Entretanto, toda organização é, também, suscetível a incertezas ao longo da sua trajetória – por isso, o grande desafio da direção é determinar o grau de incerteza que ela está preparada ou disposta a enfrentar. O COSO define gerencialismo de risco como o processo estratégico de identificar, em toda a organização, eventos em potencial capazes de afetar a organização e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite ao risco, a fim de garantir razoavelmente o cumprimento dos objetivos da entidade²⁵⁰.

Assim, surge o gerenciamento de risco, que é um processo estruturado, consistente e contínuo que percorre toda a organização para identificar, avaliar,

²⁴⁸ BRASIL, 2018a, *op. cit.*, *passim*.

²⁴⁹ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Declaração de Posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo.** [S. l.]: IIA Brasil, 2009.

²⁵⁰ COSO, 2007, *op. cit.*, p. 17.

decidir quais as respostas e reportar as oportunidades e ameaças que afetam o cumprimento de seus objetivos²⁵¹.

O objetivo da gestão de risco ou gerenciamento de risco é exatamente esse: ajudar a organização a concretizar seus objetivos e evitar armadilhas e acontecimentos indesejáveis ao longo do exercício de suas atividades. Isso requer: (i) alinhar o apetite ao risco e à estratégia; (ii) otimizar as decisões de resposta a risco; (iii) reduzir surpresas e prejuízos operacionais; (iv) identificar e administrar os riscos inerentes aos empreendimentos; (v) fornecer respostas integradas aos diversos riscos; (vi) aproveitar as oportunidades; e (vii) melhorar a alocação de capital²⁵².

Segundo a NBR ISO 31000 (ABNT), o processo de gestão de riscos envolve a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, estabelecimento do contexto e avaliação, tratamento, monitoramento da gestão de riscos sendo parte integrante da gestão e da tomada de decisão²⁵³.

De acordo com a IN nº 01/2016, inciso VII do Art. 2º, gerenciamento de risco, é o “processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização”²⁵⁴.

Já o Art. 2º, inciso IV do Decreto nº 9.203/2017, dispõe que se trata de um “processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, que contempla as atividades de identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização”²⁵⁵. Isso objetiva fornecer segurança para que sejam alcançados os objetivos propostos.

A gestão de riscos ainda comporta uma série de princípios e objetivos, que são descritos nos Arts. 14 e 15 da IN nº01/2016.

Nesta etapa, deve-se evitar a elaboração de pseudodiagnósticos de riscos. Em muitas situações, diante das dificuldades no desenvolvimento e na implementação dos programas de integridades, são realizados diagnósticos de riscos meramente formais, sem sequer enfrentar pontos importantes para a

²⁵¹ IIA, 2009, *op. cit.*

²⁵² COSO, 2007, *op. cit.*

²⁵³ ABNT, 2018, *op. cit.*

²⁵⁴ BRASIL, 2016b, não p.

²⁵⁵ BRASIL, 2017a, não p.

instituição. Esses diagnósticos, desconectados com as reais características da atividade da pessoa jurídica, nada revelam dos reais riscos envolvidos e nada diagnosticam²⁵⁶.

Por isso, a organização deve analisar seus riscos de *compliance* relacionando as suas obrigações de *compliance* com as suas atividades, produtos, serviços e aspectos pertinentes das suas operações, bem como, aqueles relacionados aos processos terceirizados e de terceira parte.

Um dos princípios trazidos pela ISO 31000 é que a gestão de riscos deve ser personalizada, o que subentende que o ideal é que cada organização construa sua metodologia de acordo com as técnicas que melhor se adequarem aos seus processos. No entanto, deve-se evitar a utilização conjunta de metodologias distintas, pois isso tende a prejudicar a comparação dos riscos avaliados.

Cabe ao Conselho de Administração ou órgão equivalente a responsabilidade global em assegurar que os riscos são gerenciados. Na prática, o conselho delegará a operação da estrutura de gerenciamento de risco para o time de administradores que será responsável pelo cumprimento das atividades. Pode haver uma função separada que coordene e faça o gerenciamento de projeto destas atividades e forneça habilidades e conhecimentos especializados²⁵⁷.

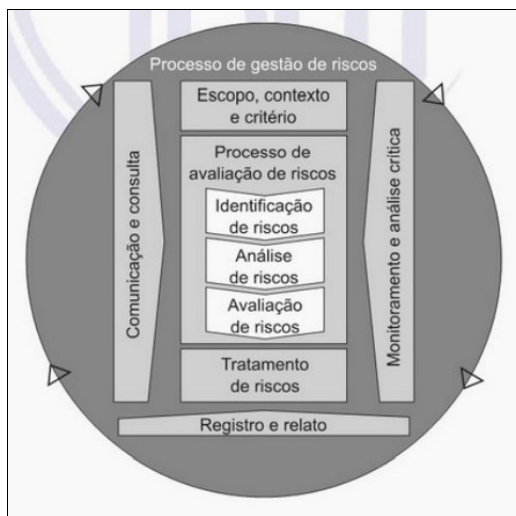
A ISO 31000:2018²⁵⁸ estabeleceu que o processo de gerenciamento de riscos envolve a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, estabelecimento de contexto e avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de riscos, de acordo com a figura a seguir.

²⁵⁶ ALMEIDA, Luiz Eduardo. *Compliance* e os pseudo-programas de integridade. **Instituto Brasileiro de Direito e Ética Empresarial – IBDEE**, [2020]. Disponível em: <https://ibdee.org.br/artigos-e-noticias/compliance-e-os-pseudo-programas-de-integridade/>. Acesso em: 2 mar. 2022.

²⁵⁷ IIA, 2009, *op. cit.*

²⁵⁸ ABNT, 2018, *op. cit.*

Figura 3 – Processo de gerenciamento de risco – ISO 31000:2018



Fonte: ABNT, 2018, p. 9.

Logo, um Programa de Integridade deve ser guiado por uma contínua identificação, análise e avaliação dos riscos aos quais os órgãos e entidades públicas estejam vulneráveis. Tão somente conhecendo suas áreas e processos mais sensíveis, será possível criar controles ou adaptar os já existentes de forma efetiva. O levantamento e a análise de riscos realizados previamente à implementação do Programa de Integridade ajudarão a organização a identificar suas vulnerabilidades e as áreas mais suscetíveis à corrupção, o que lhe dará a oportunidade de atuar de maneira mais direcionada e especializada, para prevenir de forma mais eficiente e eficaz a possibilidade de ocorrência dos eventos apontados (modelo *Taylor Made*).

Assim, os riscos de *compliance* devem ser avaliados periodicamente e sempre que ocorrerem mudanças materiais nas circunstâncias ou no contexto da organização. É importante que a organização retenha a informação documentada sobre o processo de avaliação dos riscos de *compliance* e sobre as ações para abordar seus riscos de *compliance*²⁵⁹.

²⁵⁹ ABNT, 2021, *op. cit.*

3.2.2.4 Monitoramento contínuo

Durante a fase de planejamento da implementação dos programas de integridade, a organização deve debruçar-se em torno da forma de monitoramento. Afinal, não há sistema implementado que dispense o seu controle.

No próprio Programa de Integridade faz-se necessário estabelecer uma política de monitoramento contínuo a fim de dar dinamismo e promover constante atualização, ajustando conforme novas necessidades, riscos e processos da instituição no decorrer do tempo²⁶⁰.

Para isso, a organização deve determinar a seu modo: o que precisa ser monitorado e medido; os métodos para monitoramento, medição, análise e avaliação, conforme aplicável, para assegurar resultados válidos; quando o monitoramento e a medição devem ser alisados; e quando os resultados do monitoramento e medição devem ser analisados e avaliados.

Isso porque, a organização pode, por exemplo, sofrer mudanças em sua função, agregando atividades que antes não desempenhava. Tal situação altera o cenário de riscos anteriormente mapeado. Para alcançar tal ajuste, é importante haver constante avaliação das ações e medidas adotadas pelo programa. É imperativo identificar, de maneira contínua, se as medidas mitigadoras inicialmente propostas realmente estão funcionando como previsto, comunicando tempestivamente as fragilidades identificadas à alta direção²⁶¹.

O monitoramento contínuo também implica identificar, sempre que necessário os novos riscos, áreas ou processos em que possam ocorrer quebras de integridade, bem como redefinir a priorização dos riscos já identificados para, conforme o caso, implementar novas medidas mitigadoras²⁶².

O monitoramento também é um meio de buscar a melhoria contínua, e por isso a organização deve melhorar continuamente a adequação, a suficiência, e a eficácia do sistema de gestão de *compliance*²⁶³.

²⁶⁰ BRASIL, 2017c, *op. cit.*

²⁶¹ *Ibid.*

²⁶² *Ibid.*

²⁶³ ABNT, 2021, *op. cit.*

3.2.3 O Plano de Integridade e o processo de implementação

De acordo com a Portaria nº 57 de 04 de janeiro de 2019, os órgãos e entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional deverão instituir Programas de Integridade que demonstrem o comprometimento da alta administração e que sejam compatíveis com sua natureza, porte, complexidade, estrutura e área de atuação (Art. 1º)²⁶⁴.

A instituição do Programa de Integridade ocorrerá por fases e será formalizado por meio do Plano de Integridade. Assim, Programa de Integridade não é sinônimo de Plano de Integridade. Como já foi anteriormente mencionado, o Programa de Integridade é algo mais amplo, trata-se de um conjunto de medidas institucionais elaboradas para a prevenção, detecção, punição e remediação de práticas de corrupção e fraude, de irregularidades e de outros desvios éticos e de conduta (Art.2º, inciso I), enquanto o Plano de Integridade é o documento formal, aprovado pela alta administração que organiza as medidas de integridade a serem adotadas em determinado período de tempo, devendo ser revisado periodicamente (inciso III, do Art. 2º)²⁶⁵.

Nota-se, portanto, que podemos ter um único programa, mas diversos planos, que juntos tendem a buscar a mitigação das práticas de corrupção e fraudes no âmbito da Administração Pública.

Na primeira fase da instituição do Programa de Integridade, os órgãos e as entidades deverão constituir uma unidade de gestão da integridade, à qual será atribuída competência para: I - coordenação da estruturação, execução e monitoramento do Programa de Integridade; II - orientação e treinamento dos servidores com relação aos temas atinentes ao Programa de Integridade; e III - promoção de outras ações relacionadas à implementação do Programa de Integridade, em conjunto com as demais unidades do órgão ou entidade (Art. 4º). A unidade de gestão da integridade deverá ser dotada de autonomia e de recursos materiais e humanos necessários ao desempenho de suas competências, além de

²⁶⁴ BRASIL, 2019a, *op. cit.*

²⁶⁵ *Ibid.*

ter acesso às demais unidades e ao mais alto nível hierárquico do órgão ou entidade (§1º do Art. 4º)²⁶⁶.

Na segunda fase, os órgãos e as entidades deverão aprovar seus Planos de Integridade, contendo: I - caracterização do órgão ou entidade; II - ações de estabelecimento das unidades de que tratam os art. 4º e 6º desta Portaria; III - levantamento de riscos para a integridade e medidas para seu tratamento; e IV - previsão sobre a forma de monitoramento e a realização de atualização periódica do Plano de Integridade.

Na terceira fase, os órgãos e as entidades deverão executar e monitorar seu Programa de Integridade, com base nas medidas definidas por seu Plano de Integridade (Art. 7º)²⁶⁷.

O *Manual para Implementação de Programas de Integridade: orientações para o setor público*, elaborado pela CGU em 2017, traz como etapas de implementação: Aprovação da Alta Direção; Análise do Ambiente para Implementação; Identificação e avaliação de Riscos; Identificação, avaliação e adequação de medidas; e a Construção do Plano de Integridade²⁶⁸.

Em relação às etapas, algumas considerações devem ser ponderadas para a boa execução do programa. No que tange a aprovação da alta direção, deve-se buscar de maneira formal um aceite por parte das lideranças. Ainda que já tenham ocorrido uma série de reuniões e discussões, a apresentação do programa com suas principais diretrizes deve ser apresentada bem como o recolhimento de algum termo assinado, nesse sentido.

Quanto à análise do meio ambiente, não se pode muitas vezes querer implementar algo, ou “plantar” algo em terreno pedregoso, é preciso preparar a “terra” para que ela possa dar bons frutos. Assim, a organização deve promover um ambiente adequado para garantir a sua implementação.

A avaliação e adequação de medidas, é ponto central na implementação. Aqui vale a lembrança de que o Programa de Integridade deve ser personalizado, ou seja, implementado de acordo com o perfil específico de cada órgão ou entidade. Não há receita de bolo que se adeque a todos. É preciso conhecer bem a instituição, identificar seus riscos, avaliá-los e priorizá-los. Como uma forma de guia, podemos

²⁶⁶ *Ibid.*

²⁶⁷ *Ibid.*

²⁶⁸ BRASIL, 2017c, *op. cit.*

nos utilizar de perguntas como: Quais os principais riscos de integridade que uma organização está sujeita? Quais áreas da organização estão mais vulneráveis a esses riscos? Dentro dessas áreas, em quais processos de trabalho os riscos determinados podem se manifestar?

Além dos itens acima mencionados para implementação de um Programa de Integridade, outras medidas podem ser adotadas, como a elaboração de padrões de ética e conduta, comunicação e treinamento, canais de denúncias, medidas de controle e ações de remediação.

Um exemplo, é o Plano de Integridade do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, cuja implementação ocorreu com a definição de 4 (quatro) pilares centrais, e, a partir deles, foram definidas as seguintes ações descritas no quadro a seguir.

Quadro 3 – Estrutura do Plano de Integridade do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão através de pilares

Pilares	1º Pilar	2º Pilar	3º Pilar	4º Pilar
Nome	Ambiente de Integridade	Gerenciamento de Riscos	Instituição e <i>compliance</i> de Procedimentos de Integridade.	A Informação, Comunicação e o Monitoramento
Ações	Oferece as bases para que o Programa seja efetivo. Ações de comprometimento e apoio da alta administração, de alinhamento ao planejamento estratégico e de instituições de instâncias tal como o Comitê de Gestão Estratégica - CGE, cuja missão é acompanhar e fiscalizar o Programa, e a Comissão de Ética do Ministério.	Definição de uma Política de Gestão de Riscos no âmbito do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, à instituição do Subcomitê de Gestão de Integridade, Riscos e Controles da Gestão (SIRC) e à implementação do Gerenciamento de Riscos.	A instituição de procedimentos de integridade envolve o desenvolvimento do código de conduta, do canal de denúncias e do plano de capacitação e educação continuada dos servidores. O <i>compliance</i> de procedimentos de integridade envolve ações que fomentem a declaração de bens e combatem o conflito de interesses e a presença de nepotismo, além da implementação eficiente da Lei de Acesso à Informação.	Processo Contínuo e permanente. É um processo contínuo e permanente de disponibilização da informação a níveis adequados para as partes interessadas, de relacionamento entre as instâncias de supervisão e de monitoramento das ações do Programa de forma a avaliar a qualidade do sistema de controle interno ao longo do tempo.

Fonte: BRASIL, 2017c.

Uma vez implementado o Programa de Integridade, restam duas perguntas: Quais os parâmetros para a avaliação de efetividade? E de quem é a responsabilidade?

3.2.4 Avaliação dos Programas de Integridade

A portaria CGU nº 1089/2017, posteriormente alterada pela Portaria CGU nº 57/2019, foi a primeira normativa a estabelecer os procedimentos para estruturar, executar e monitorar os programas de integridade do Poder Executivo Federal.

Com o advento da Portaria nº 57, em seu Art. 8º, coube à CGU monitorar implementação pelos órgãos e entidades e publicar periodicamente esses resultados, editando uma série de regulamentos, manuais e guias (Art-20-A)²⁶⁹.

Ocorre que no dia 09 de agosto de 2021 entrou em vigor o Decreto nº 10.716, de 27 de julho de 2021 que instituiu o Sistema de Integridade Pública do Poder Executivo Federal – SIPEF no âmbito dos órgãos e das entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional (Art.1º). A formalização do SIPEF é resultado de uma política pública iniciada há mais de cinco anos, quando a adoção de programas de integridade pública não era obrigatória. A atuação da CGU nessa área começou o Programa de Fomento à Integridade Pública (Profip), que foi concentrado em ações de capacitação, fomento e conscientização sobre a importância da prevenção a atos de corrupção e outras fraudes no âmbito de organizações públicas. Em 2017, o programa evoluiu para uma política de governança da administração pública federal, com o advento do Decreto nº 9.203/17, que, como já dito, tornou obrigatória a adoção de um Programa de Integridade. Assim, o Decreto nº 10.716, além de instituir o SIPEF, por conseguinte, revogou o Art.20-A do Decreto nº 9.203, de 2017 em seu Art. 9º. O objetivo do sistema é coordenar e articular as atividades relativas à integridade e estabelecer padrões para as práticas e medidas de integridade (Art. 3º)²⁷⁰.

A formalização do SIPEF marca o cumprimento, pela CGU, da Ação 27 do Plano Anticorrupção do Governo Federal. Lançado em dezembro de 2020, o Plano

²⁶⁹ BRASIL, 2019a, *op. cit.*

²⁷⁰ BRASIL. Decreto nº 10.716, de 8 de junho de 2021. Dispõe sobre a qualificação do Museu Marítimo do Brasil no âmbito do Programa de Parcerias de Investimentos da Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 jun. 2021b. p. 9.

tem o objetivo de estruturar e executar ações para aprimorar, no âmbito do Poder Executivo Federal, os mecanismos de prevenção, detecção e responsabilização por atos de corrupção, avançando no cumprimento e no aperfeiçoamento da legislação anticorrupção e no atendimento a recomendações internacionais.

O SIPEF será composto pela CGU, que atuará como órgão central do sistema (por intermédio da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção); e pelas unidades setoriais (Unidades de Gestão de Integridade), que são aquelas responsáveis pela gestão da integridade dentro dos órgãos e entidades.

A CGU terá a atribuição normativa e de supervisão técnica em relação aos programas de integridade adotados e geridos pelos órgãos e entidades. (Arts. 5º e 6º). E caberão as unidades setoriais não só a elaboração, mas a revisão de forma periódica do seu plano de integridade (inciso V do Art. 6º).

A norma não trouxe detalhes sobre a forma de revisão, mas o recente Decreto nº 11.129/2022 definiu parâmetros a serem considerados na sua avaliação (Art. 57), os quais podemos citar, resumidamente: I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade; III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas; IV - treinamentos e ações de comunicação sobre o Programa de Integridade; V - gestão adequada de riscos; VI - registros contábeis; VII - controles internos; VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do Programa de Integridade e pela fiscalização de seu cumprimento; X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e mecanismos destinados ao tratamento das denúncias e à proteção de denunciantes de boa-fé; XI - medidas disciplinares em caso de violação do Programa de Integridade; XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados; XIII - diligências apropriadas, baseadas em risco, para contratação e realização de supervisão de patrocínios e doações; XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de

vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas; e XV - monitoramento contínuo do Programa de Integridade²⁷¹.

Assim, cada unidade setorial deve analisar de forma periódica, os seus programas de integridade, se valendo, por enquanto, dos parâmetros definidos pelo Decreto nº 11.129/2022.

3.3 MEDIDAS E AÇÕES DE INTEGRIDADE

Além dos elementos básicos, mencionados pela norma, do *compliance* público, há outras medidas e ações que em conjunto colaborarão com a efetividade do programa. São eles: Padrões de ética e conduta; Comunicação e Treinamento; Canais de Denúncias; Medidas de Controle e Disciplinares; e Ações de Remediação.

3.3.1 Padrões de Ética e de Conduta

Buscando disseminar uma cultura de integridade na instituição, a primeira categoria de medidas que se espera constar em um Programa de Integridade é a formalização dos padrões de comportamento e conduta dos agentes públicos²⁷².

Nesse sentido, é essencial registrar tais padrões através da criação de manuais, códigos e demais diretrizes direcionadas à probidade, esclarecendo de forma precisa como deve ser desenvolvida a prestação do serviço público de maneira a mitigar a ocorrência de possíveis quebras de integridade²⁷³.

No âmbito Federal, o Decreto nº 1.171/1994 foi o instrumento responsável em aprovar o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. O Decreto estabeleceu que em todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, indireta, autárquica e fundacional, ou em qualquer órgão ou entidade que exerça atribuições delegadas pelo poder público, deverá ser criada uma Comissão de Ética, encarregada de orientar e aconselhar sobre a ética profissional do servidor, no tratamento com as pessoas e com o

²⁷¹ BRASIL, 2022b, *op. cit.*

²⁷² BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Brasília: CGU, 2017e.

²⁷³ *Ibid.*

patrimônio público²⁷⁴. Logo, instituir ou reorganizar uma Comissão de Ética já existente é um passo importante na promoção dos padrões de ética e conduta de uma organização pública²⁷⁵.

Dentre as regras deontológicas trazidas pelo Código (Capítulo I, sessão I), destaca-se o inciso VI, em que o legislador incorpora à vida particular do agente público a sua postura funcional, devendo este, nas condutas do dia a dia, manter-se condizente com a de um servidor da sociedade.

No entanto, não basta apenas a existência formal dessas normas; é necessário comunicar frequentemente e com clareza a todos os servidores quais valores e princípios deverão orientar a sua atuação, principalmente em relação às principais áreas e processos de risco da organização²⁷⁶.

3.3.2 Comunicação e Treinamento

Uma ação extremamente importante na construção de uma cultura de *compliance* é a comunicação e o treinamento. As ações de comunicação e treinamento em um Programa de Integridade deve abarcar todas as iniciativas para levar aos agentes públicos informações sobre a correta prestação do serviço público e envolver desde campanhas entre os servidores acerca de dispositivos do Código de Ética até políticas de qualificação técnica.

Especificamente a respeito da comunicação, a organização deve determinar as comunicações internas e externas voltas ao sistema de gestão de *compliance*, considerando aspectos de diversidade e de barreiras potenciais; assegurando pontos de vista das partes interessadas; a inclusão da comunicação sobre sua cultura de *compliance*, obrigações e objetivos de *compliance*; e assegurando que a informação sobre *compliance* seja consistente com as informações geradas dentro do sistema de gestão de *compliance* e de confiança²⁷⁷.

Importante destacar que a mera publicação de códigos e procedimentos não se presta a mudar o comportamento dos agentes e estimular uma cultura de

²⁷⁴ BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 1994b. p. 9296.

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ *Ibid.*

²⁷⁷ ABNT, 2021, *op. cit.*

integridade de maneira efetiva, pois a simples afixação de uma norma através de cartazes em toda a organização não impedirá alguém de infringi-la, da mesma maneira, que ninguém deixa de matar, em virtude da tipificação do crime de homicídio previsto no Código Penal Brasileiro.

Assim, é necessário prever ações de comunicação eficazes, que possam atingir todo o público-alvo do órgão ou entidade através de mensagens claras e diretas, destacando suas consequências e promovendo desmotivação em infringi-las.

A organização ainda deve prover para o pessoal treinamento em bases regulares, desde o início da contratação e a intervalos planejados determinados pela organização. O treinamento deve ser apropriado aos papéis do pessoal e aos riscos de *compliance* aos quais as pessoas estão expostas; avaliado quanto à sua eficácia; analisando criticamente e regularmente. Os registros de treinamento devem ser retidos como informação documentada²⁷⁸.

Promover a qualificação dos servidores públicos tende a aprimorar a prestação do serviço não apenas sob a ótica de prevenir fraudes, mas também como estratégia para garantir maior qualidade e profissionalismo. Por exemplo, os treinamentos sobre licitações e contratos que tendem a auxiliar os agentes públicos que atuam nessas áreas a não cometerem equívocos nos quais possa ocorrer quebra de integridade.

A instituição deve utilizar recursos e esforços para promover ações de comunicação e treinamento para mitigar inicialmente os seus riscos mais prioritários. Mas deve se atentar de que há a possibilidade de as ações de capacitação não estarem voltadas para os problemas mais relevantes da unidade ou envolverem servidores de áreas sem relevância para a mitigação dos principais riscos de integridade. Por fim, o treinamento deve ser algo permanente e periódico²⁷⁹.

3.3.3 Canais de denúncias

A criação de canais pelos quais todos os servidores e cidadãos possam denunciar desvios cometidos por pessoas da organização, inclusive da alta direção,

²⁷⁸ *Ibid.*

²⁷⁹ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

é medida indispensável à garantia da manutenção da integridade pública. Além da obrigação de denunciar irregularidades de que tenham conhecimento em virtude de seu trabalho, os servidores precisam saber como, quando e onde fazer uma denúncia; a possibilidade de realizá-la de maneira anônima, bem como quais são os seus direitos enquanto denunciante. As normas e os procedimentos para se promover uma denúncia devem ser transparentes, delimitando com exatidão as etapas e as responsabilidades de cada agente envolvido.

Na Administração Pública federal, o canal de denúncias é operacionalizado pelas ouvidorias públicas. A Instrução Normativa nº 1, de 05 de novembro de 2014, da Ouvidoria-Geral da União da CGU, foi o documento que estabeleceu as normas e os procedimentos de sua atuação.

Definida como uma instância de controle e participação social responsável pelo tratamento das reclamações, solicitações, denúncias, sugestões e elogios relativos às políticas e aos serviços públicos, prestados sob qualquer forma de regime, com vistas a aprimorar a gestão pública (§ único, Art.1º) elas devem atuar em conformidade com os princípios da legalidade, impessoalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, publicidade, contraditório, solução pacífica dos conflitos e prevalência dos direitos humanos (Art. 2º, *caput*)²⁸⁰.

Dentre todas as formas de controle e participação social, manifestadas pela sociedade em geral, cabe a diferenciação entre a reclamação e a denúncia, na qual, a denúncia é aquela manifestação que comunica a prática de ato ilícito cuja solução dependa da atuação de controle interno ou externo e a reclamação trata-se apenas da demonstração de insatisfação relativa ao serviço público. Ambas são indicadores importantes de *compliance* e por isso merecem bastante atenção das áreas de integridade e das auditorias internas do órgão ou da entidade (Art. 4º, inciso IV e V)²⁸¹.

De acordo com a CGU²⁸², a denúncia acontece quando alguém toma conhecimento de um ato ilícito ou de algo errado e leva essas informações ao

²⁸⁰ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa OGU nº 1, de 05 de novembro de 2014. Promove a atuação integrada e sistêmica das Ouvidorias do Poder Executivo federal, com a finalidade de qualificar a prestação de serviços públicos e o atendimento aos cidadãos. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 nov. 2014f.

²⁸¹ *Ibid.*

²⁸² BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Denúncias – Saiba Mais. **Gov.br**, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/campanhas/integridade-publica/denuncias/saiba-mais>. Acesso em: 13 mar. 2023.

conhecimento da Administração Pública. A denúncia é um importante instrumento da democracia pois permite que qualquer pessoa relate ao Estado um ato ilícito de que tem conhecimento.

No tratamento das denúncias, as ouvidorias têm o dever de manter o sigilo das informações apresentadas, do processo e, principalmente, da identidade do denunciante. Além disso, as ouvidorias devem esclarecer aos agentes públicos e a toda a sociedade as medidas de proteção a que têm direito caso denunciem uma irregularidade²⁸³.

3.3.4 Medidas disciplinares e de controle

Todo sistema de integridade depende de regras e divulgação de padrões de conduta esperados pelos agentes públicos para surtir os efeitos desejados. Se as regras não são claras e bem divulgadas, apesar do corpo técnico treinado, ocorrerão violações, e sanções far-se-ão necessárias para a manutenção da legitimidade do sistema.

Nesse diapasão, uma atuação correcional (em alguns casos) é necessária e tem efeito desmotivador para o cometimento de novas irregularidades dentro da organização. Essas atividades disciplinares promovidas pelos órgãos e entidades públicas são realizadas pelas Corregedorias, que realizam o acompanhamento de apurações de irregularidades de caráter disciplinar velando pelo devido processo legal.

No que tange à esfera Federal, foi o Decreto nº 5.480/2005, posteriormente alterado pelo Decreto nº 10.768, de 2021, o grande responsável por instituir o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, no qual a Corregedoria-Geral da União atua como órgão central do sistema, tendo a função de integrar as atividades no âmbito do Governo Federal; e as unidades setoriais, que compõem as estruturas dos ministérios, autarquias e fundações, como Unidades Setoriais, enquanto responsáveis pelas atividades de correição (Art. 2º)²⁸⁴.

²⁸³ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

²⁸⁴ BRASIL. Decreto nº 5480, de 30 de julho de 2005. Dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jul. 2005a. p. 3.

Dentre as competências estabelecidas às unidades setoriais no Art. 5º do decreto, destaca-se a instauração ou a determinação de instauração de procedimentos e processos disciplinares (sindicância ou processo administrativo disciplinar) em caso de ciência de irregularidade no serviço público (Art. 143 da Lei 8.112/90 – Lei do regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais), sendo que as seguintes penalidades podem vir a ser aplicadas: advertência, suspensão, demissão, cassação de aposentadoria ou disponibilidade, destituição de cargo em comissão e destituição de função comissionada (Art.127)²⁸⁵.

No que tange ao controle, além das corregedorias, a Administração Pública federal conta com as unidades de auditoria interna, que são responsáveis por verificar a adequação dos mecanismos de integridade em toda a instituição, bem como fazer recomendações de melhoria.

Estruturar as auditorias, portanto, constitui um papel importante na detecção de irregularidades. Mas é preciso que os problemas detectados, especialmente os que apresentem indícios de gravidade, sejam investigados o mais rapidamente possível. Sobre a auditoria, trataremos de forma mais detalhada no Capítulo 3.

3.3.5 Ações de remediação

Para um Programa de Integridade funcionar de forma adequada, não basta que os controles internos sejam instituídos ou que a área disciplinar instaure procedimentos e aplique penalidades. As representações funcionais, denúncias apresentadas por particulares, resultados de auditoria ou procedimentos disciplinares devem ser capazes de retroalimentar o sistema, devolvendo suas conclusões e sugestões de possíveis ações preventivas para as áreas pertinentes do órgão ou entidade, assim como à alta direção²⁸⁶.

No caso das manifestações que chegam através das auditorias, a própria IN nº 01/2014, em alguns casos, menciona a realização de comunicação ao interessado ou a área responsável. É o caso da sugestão (proposição de ideia ou formulação de proposta de aprimoramento de políticas e serviços prestados pela

²⁸⁵ *Ibid.*

²⁸⁶ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

Administração Pública Federal), que após recebida, cabe a ouvidoria, se entender ser o caso, encaminhar às áreas para providências. Também é o caso do elogio (demonstração de reconhecimento ou satisfação sobre o serviço oferecido ou atendimento recebido), que sendo direcionado ao agente público específico, deve ser a ele encaminhado, dando-se ciência também à área de gestão de pessoas para eventual registro funcional.

Quanto às manifestações da reclamação (demonstração de insatisfação relativa a serviço público), da solicitação (requerimento de adoção de providência por parte da Administração) e da denúncia, a norma apenas descreve o procedimento para o seu atendimento (resposta).

Esse processo de remediação encontra-se amparado no princípio da autotutela dos atos administrativos, onde a administração reconhece “a possibilidade de revogar os próprios atos inconvenientes ou inoportunos, conquanto dentro de certos limites, assim como o dever de anular ou convalidar os atos inválidos que haja praticado”²⁸⁷.

Além disso, “A anulação dos atos administrativos pela própria administração constitui a forma normal de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público”²⁸⁸. Trata-se de uma justiça interna, exercida pelas autoridades administrativas em defesa da instituição e da legalidade de seus atos.

A verdade é que a autotutela surge em decorrência do princípio da legalidade, pois se a administração está sujeita à lei, cabe-lhe também o controle de legalidade²⁸⁹.

Esse poder da Administração está consagrado em duas súmulas do Superior Tribunal Federal (STF), a de nº 346²⁹⁰ e a de nº 473²⁹¹, bem como na Lei nº 9.784/1999 – Lei que regulamenta o Processo Administrativo²⁹².

²⁸⁷ MELLO, *op. cit.*, p. 99.

²⁸⁸ MEIRELLES, *op. cit.*, p. 34.

²⁸⁹ DI PIETRO, *op. cit.*, p. 228.²⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 13 fev. 2012a.

²⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 13 fev. 2012a.

²⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 13 fev. 2012b.

²⁹² BRASIL, 1999, *op. cit.*

Assim, diante de possíveis equívocos aos quais a Administração Pública está continuamente sujeita em virtude das suas múltiplas tarefas, deverá, diante de um erro, ela mesma revê-lo, a fim de restaurar imediatamente a situação de regularidade. Logo, não se trata de uma faculdade, mas de um dever, não lhe cabendo permanecer inerte e desinteressada diante da irregularidade cometida. Na verdade, somente restaurando a situação de regularidade é que a administração estará observando o princípio da legalidade, no qual a autotutela é um dos principais corolários²⁹³.

Ao final deste capítulo, verifica-se a importância de se compreender de forma ampla as regras e a operacionalização do *compliance* no setor público através da implementação dos programas de integridade, uma vez que o setor público, diferentemente do setor privado, possui diversas peculiaridades por se encontrar submerso no regime administrativo.

3.4 SÍNTESE DO CAPÍTULO

Como forma de extrair as principais ideias e conclusões do capítulo, tem-se que:

- a) a integridade pública nada mais é do que um conjunto de ações que buscam fazer com que a Administração Pública não se desvie de seu objetivo principal, que é o interesse público, materializado pela entrega de um serviço de qualidade, de forma imparcial e eficiente, à sociedade.
- b) o programa de integridade pode ser definido como um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com o objetivo de prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira; e fomentar e manter uma cultura de integridade no

²⁹³ CARVALHO FILHO, *op. cit.*

ambiente organizacional (Art. 56 do Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022).

- c) há diferença entre o programa de integridade e programa de *compliance*. O programa de integridade é considerado um tipo de programa de *compliance*, ou seja, é apenas um dos vários tipos de programas de *compliance* existentes. No caso, o programa de *compliance* do tipo integridade é específico para prevenção, detecção e remediação dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846/2013 e tem como foco verificar, além da ocorrência de suborno, fraudes nos processos de licitações e execução de contratos com o setor público;
- d) o Programa de Integridade é estruturado em quatro eixos: comprometimento da alta gestão; existência de unidade responsável pela implementação; análise, avaliação e gestão dos riscos associados ao tema da integridade; e o monitoramento contínuo dos atributos do Programa de Integridade (Decreto nº 9.203/2017);
- e) A instituição do programa de integridade ocorre por fases e deve se formalizado por meio do plano de integridade. São três as fases: 1. constituição de uma unidade de gestão da integridade; 2. aprovação de seus planos de integridade; e 3. execução e monitoramento dos programas.
- f) cada unidade setorial deve analisar de forma periódica, os seus programas de integridade, se valendo dos parâmetros de avaliação dos programas de integridade definidos no Decreto nº 11.129/2022.
- g) em conjunto com os elementos básicos dos programas de integridade, existem outras medidas e ações que poderão colaborar com a efetividade do programa, como: padrões de ética e de conduta; comunicação e treinamento; canais de denúncias; medidas de controle e disciplinares; e ações de remediação.

No próximo capítulo, serão abordados temas relacionados à auditoria interna governamental no sentido de compreender sua função e sua atividade no âmbito do poder público, para enfim, correlaciona-las com os pilares do *compliance* público.

4 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

O tema da auditoria interna governamental é bem pouco trabalhado em livros e artigos. Seu conteúdo geralmente encontra-se disciplinado em normas ou manuais de contabilidade. Por isso, é importante haver aqui um capítulo específico para tratar dessa atividade para posteriormente associá-la à função de *compliance* no âmbito das organizações públicas.

Assim, antes de compreender o papel da auditoria interna no *compliance público*, é preciso conhecer alguns dos seus aspectos, como: conceito, função, normas e regulamentos, atividades e serviços desempenhados no âmbito das organizações públicas, em especial, na Administração Pública direta, autárquica e fundacional. E esse será o propósito deste capítulo.

4.1 DOS CONCEITOS

Para tratar do conceito de auditoria interna governamental, decidiu-se, por didática, explorar o conceito de auditoria interna e de auditoria governamental de forma separada.

4.1.1 Conceito de auditoria interna

Quando o tema é auditoria, termos como agregar valor, aperfeiçoar controles internos, evidências, e processo sistemático e técnico logo soam em nossa mente. Isso porque, auditoria é um pouco de tudo isso.

Muitas vezes temida dentro das organizações, a auditoria é um serviço fundamental a boa governança. É através dos serviços de auditoria que a instituição poderá corrigir falhas primordiais ao seu crescimento, logo, a sua geração de valor, que para as empresas privadas se converterá em lucro (seu fim último) e para as organizações públicas e sem fins lucrativos em serviços de qualidade, promoverão impactos importantes na sociedade. Portanto, evitar ou mitigar as atividades da auditoria interna é um grande erro para quem deseja se desenvolver.

O conceito mais propagado de auditoria interna é o definido pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA como uma atividade independente, incumbida de prestar serviços com o objetivo de adicionar valor e aprimorar as operações da

entidade. Segundo o IIA, ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir de uma aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança²⁹⁴.

A NBR ISO 37001 conceitua auditoria como um “processo” (conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transformam entradas em saídas) sistemático, independente e documentado, para obter evidência de auditoria e avaliá-la objetivamente, para determinar a extensão na qual os critérios de auditoria são atendidos²⁹⁵.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC esclarece que recai sobre a auditoria interna “a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores”²⁹⁶.

Já a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TI 01 – Auditoria Interna, 2012)²⁹⁷ define, de forma resumida, que a auditoria interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado e sua atividade tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios (avaliação da integridade).

Já a Declaração de Lima a conceitua como um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo “é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas”²⁹⁸.

A partir desses cinco conceitos, pode-se resumir a auditoria interna como um grande processo sistemático, baseado em técnicas que confrontam critérios

²⁹⁴ INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Definição de auditoria interna. **IIA Brasil**, [2023]. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 13 mar. 2023.

²⁹⁵ ABNT, 2017a, *op. cit.*, p. 15.

²⁹⁶ IBGC, *op. cit.*, p. 90.

²⁹⁷ BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna** – NBC TI 01 e NBC PI 01. Brasília: CFC, 2012c.

²⁹⁸ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI: Declaração de Lima**. Tradução: Tribunal de Contas da União. Viena: INTOSAI, 1977. p. 4.

predefinidos com o objetivo de obter evidências de auditoria (desvios, violações, entre outros).

Quadro 4 – A evolução das definições e funções para auditoria interna

Ano	Organização/Norma	Definição/ Função
2023	Instituto dos Auditores Internos – IIA	Atividade independente, incumbida de prestar serviços com o objetivo de adicionar valor e aprimorar as operações da entidade. Segundo o Instituto ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir de uma aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.
2017	ABNT NBR ISO 37001– Sistema de Gestão Antissuborno	Um “processo” (conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transformam entradas em saídas) sistemático, independentemente e documentado, para obter evidência de auditoria e avaliá-la objetivamente, para determinar a extensão na qual os critérios de auditoria são atendidos.
2015	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC	Recai sobre a auditoria interna “a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores” ²⁹⁹ .
2012	Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TI 01 – Auditoria Interna	Auditoria interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado e sua atividade tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios (avaliação da integridade)
1977	Declaração de Lima	A auditoria deve “revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas” ³⁰⁰ .

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

A auditoria é exatamente esse processo, pois para executá-la é necessário seguir um processo, uma sequência de atos predefinidos. E esses não se tratam de atos meramente subjetivos, ou seja, a depender do sujeito que o executa, são atos baseados em técnicas, que buscando confrontar a realidade (o fato) com os critérios pré-definidos (normas, orientações, etc.) gerarão evidências positivas (quando não são encontrados desvio ou violação aos critérios) ou negativas (quando há desvios e violação aos critérios).

A auditoria pode ocorrer tanto de forma externa como de forma interna. A auditoria externa trata-se daquela auditoria que alguém de fora da instituição realiza,

²⁹⁹ IBGC, 2015, *op. cit.*, p. 90.

³⁰⁰ INTOSAI, *op. cit.*, p. 4.

e a auditoria interna, como o próprio nome já sugere, é realizada pela própria instituição que será auditada.

É importante esclarecer que a auditoria não existe e nem tem por finalidade encontrar erros ou fraudes, bem pelo contrário, o seu objetivo real é constatar adequação entre os critérios e a realidade. Ocorre que a todo o momento somos passíveis de falhas, e por isso a auditoria surge como um alerta de correção.

A auditoria não tem a pretensão de punir, mas de aperfeiçoar os processos e por fim, agregar valor à organização. Fim esse, cada vez mais almejado no âmbito da Administração Pública.

4.1.2 Conceito de auditoria interna governamental

Antes de compreender o conceito de auditoria interna governamental, é fundamental compreendermos de forma resumida, onde ela surge, e quais são os motivos reais da sua existência no âmbito da Administração Pública.

O exercício do controle no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF) surge com a edição do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que o define como um princípio fundamental ao exercício de todas as atividades da Administração Federal, e que deve ser aplicado em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, na busca pela aplicação eficiente, eficaz e efetiva dos recursos³⁰¹.

O controle interno é um dever-poder imposto ao próprio poder em promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto. O controle interno destina-se não apenas a identificar ou a prevenir defeitos, mas também é orientado ao aperfeiçoamento da atividade administrativa³⁰².

O processo de desenvolvimento institucional das organizações responsáveis pelo monitoramento e controle da ordem política e da Administração Pública no Brasil foi algo incentivado pela Constituição de 1988³⁰³.

³⁰¹ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 03, 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. 2017d. Seção 1, p. 50.

³⁰² CARVALHO FILHO, *op. cit.*

³⁰³ FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, Campinas, v. 15, n. 2, p. 386-421, 2019.

O Artigo 70, *caput*, da referida Constituição, incumbiu ao Congresso Nacional a função de exercer o controle externo e ao Sistema de Controle Interno (SCI) de cada poder, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto aos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas³⁰⁴.

O texto constitucional ainda incumbiu a ambos (controle externo e controle interno) o exercício de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, além dos direitos e haveres da União; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (Art. 74 da CF de 1988)³⁰⁵.

E foi com o intuito de dar cumprimento à norma constitucional que a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 e o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, foram editados e passaram a disciplinar sobre a organização, as finalidades e a estrutura do Sistema de Controle Interno, no âmbito do Poder Executivo Federal (IN nº 03/2017).

A atuação do Sistema de Controle Interno (SCI) abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal. Sua estrutura é a seguinte³⁰⁶: a) como órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU); b) como órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e c) como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa: as unidades de controle interno dos comandos militares. Compete ao órgão central do SCI e aos órgãos setoriais nas respectivas áreas de

³⁰⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília DF: Senado Federal, 1988.

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

jurisdição prover orientação normativa e supervisão técnica às UAIG. A orientação normativa e a supervisão técnica são exercidas mediante a edição de normas e orientações técnicas e a avaliação da atuação das UAIG, com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o sistema.

A Auditoria Interna não aparece em sua estrutura, pois, as auditorias internas singulares (as chamadas AUDIN) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta juntamente com o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde atuam como órgãos auxiliares ao Sistema de Controle Interno (SCI)³⁰⁷.

A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

- a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
- b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;
- c) auditorias internas singulares (AUDIN) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta;** e
- d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde³⁰⁸.

Cabe mencionar que no Brasil, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) é a unidade da CGU responsável pela Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal, pela Supervisão técnica sobre o Sistema de Controle Interno (SCI) e por atividades de controladoria.

Realizadas essas breves considerações, partir-se-á para o entendimento do conceito de Auditoria Interna Governamental.

A Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno, que dispõe sobre a aprovação do referencial teórico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, descreveu a auditoria interna governamental como “uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ *Ibid.*, p. 6.

de uma organização”³⁰⁹. E que deve a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (capítulo I, do anexo I).

No mesmo sentido, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU, Nº 01/2016, definiu auditoria governamental como uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização; sendo competente em oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinada ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (Art. 2º, inciso III)³¹⁰.

De acordo com a NAG 1000, a Auditoria Governamental trata-se de um exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI). E é realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública³¹¹.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 6.

³¹⁰ BRASIL, 2016b, *op. cit.*

³¹¹ INSTITUTO RUI BARBOSA – IRB. **Normas de auditoria governamental – NAGs aplicáveis ao controle externo brasileiro**. Tocantins: IRB, 2011.

Quadro 5 – Evolução dos conceitos de auditoria interna governamental

Ano	Organização/Norma	Conceito/ Definição
2017	Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno	Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.
2016	A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU, Nº 01/2016	Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização; sendo competente em oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinada ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (Art. 2º, inciso III).
2011	NAG 1000	Um exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI).

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Resumindo, a auditoria interna governamental trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação, consultoria e de apuração, desempenhadas em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, a fim de agregar valor e melhorar as operações da organização.

No âmbito do Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada em conformidade com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU), que estabelece os requisitos fundamentais para a prática profissional e para a avaliação do desempenho da atividade de auditoria interna governamental³¹².

Embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, a auditoria interna apresenta também suas especificidades. Dentre elas, destacam-se: a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três

³¹² BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 4.

dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas; b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade; e c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público³¹³.

A atividade deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, devendo ser estabelecidos, para cada trabalho, objetivos que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da unidade auditada³¹⁴.

Vale ressaltar que a auditoria interna é a área que melhor conhece a organização. É ela quem “passeia pelos corredores” averiguando a existência de possíveis irregularidades procedimentais e incompatibilidades de conduta por parte dos servidores públicos, bem como auxilia a gestão no aperfeiçoamento de controles internos com o objetivo de mitigar os riscos da atividade.

4.2 FINALIDADE

Como já analisamos anteriormente, a auditoria interna governamental tem como propósito principal aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento, baseando-se nos riscos organizacionais³¹⁵.

Nesse sentido, a proposta de adicionar valor está diretamente vinculada à questão de a auditoria interna considerar, no planejamento dos trabalhos da unidade de auditoria, além das estratégias, objetivos, e metas da organização, e pautar os riscos a que os processos da unidade auditada estão sujeitos³¹⁶.

Somente assim os trabalhos de auditoria não estarão afastados das reais demandas das unidades auditadas e poderão contribuir de forma tempestiva e efetiva, em assuntos relevantes, críticos e/ou estratégicos para a organização³¹⁷.

Através da atividade de auditoria ainda é possível exercer dois tipos de controles: o prévio (*pre-audit*) e o controle repressivo (*post audit*). O controle prévio

³¹³ *Ibid.*, p. 12.

³¹⁴ *Ibid.* p. 14.

³¹⁵ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

³¹⁶ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

³¹⁷ *Ibid.*

(*pre-audit*) refere-se a um tipo de revisão de atividades administrativas ou financeiras realizada antes da ocorrência do fato; e o controle repressivo (*post audit*) é uma avaliação realizada após a ocorrência do fato. O controle prévio eficaz é indispensável para garantir a gestão adequada de recursos públicos confiados ao Poder Público³¹⁸.

Na prática é possível exercer ambos os controles de forma simultânea na medida em que, ao se analisar determinado objeto de auditoria, se verifica práticas e fatos que já ocorreram e que precisam ser corrigidos e outros que estão prestes a ocorrer de forma ilegal ou passível de riscos.

4.3 ABRANGÊNCIA

Os órgãos e entidades da Administração Pública Federal devem atuar de forma regular e alinhada ao interesse público. Para tanto, devem exercer o controle permanente sobre seus próprios atos, considerando o princípio da autotutela. Assim, é responsabilidade da alta administração das organizações públicas, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e das políticas públicas nos seus respectivos âmbitos de atuação, o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão³¹⁹.

É graças ao princípio da autotutela que a Administração diante das suas inúmeras e multitarefas, pode ela mesma revê-las para garantir a sua situação de regularidade. Sendo assim, a auditoria interna é esse instrumento de fiscalização que a Administração pública detém, para averiguar as possíveis irregularidades que possam estar sendo cometidas (de preferência de modo tempestivo) a fim de corrigi-las, e quando diante de incompatibilidades pela ausência de oportunidade e conveniência, realizar a sua revogação.

Mas para compreender a abrangência da atuação da auditoria interna, se faz importante analisar o chamado “Modelo das três linhas”.

A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a

³¹⁸ INTOSAI, 1977, *op. cit.*

³¹⁹ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas³²⁰.

A Primeira Linha é a responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização. Ela contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio. De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.

A Segunda Linha trata-se das instâncias que estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada. Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento. Os Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios integram a segunda linha e podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.

A Terceira Linha é aquela representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

³²⁰ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

Figura 4 – O modelo das três linhas do IIA



Fonte: IIA, 2020, p. 4.

A atividade de auditoria interna governamental portanto, deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade.

As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e no efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos³²¹.

Por fim, vale mencionar que no âmbito da terceira linha, a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, as Ciset e as unidades setoriais exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as AUDIN, onde existirem³²².

³²¹ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

³²² *Ibid.*

4.4 NORMAS E REGULAMENTOS

Normas e diretrizes profissionais são essenciais para conferir credibilidade, qualidade e profissionalismo em auditoria no setor público. Dentre as normas que disciplinam a matéria de auditoria destacam-se as normas internacionais e as normas brasileiras de auditoria.

4.4.1 Normas internacionais

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é a entidade responsável em publicar os pronunciamentos profissionais (princípios, normas e orientações), que estabelecem os requisitos essenciais para o funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS como princípios que devem ser obrigatoriamente observados na atividade fiscalizatória e nas orientações que devem ser consideradas no contexto de fiscalizações específicas. A INTOSAI é uma organização é autônoma, independente e não política. Sua natureza não governamental lhe permite ter *status* consultivo especial junto ao Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. Em que pese a INTOSAI ter o foco voltado às EFS, adotar-se-á neste trabalho, no que couber, a sua aderência às atividades de auditoria interna.

Deve-se mencionar que a INTOSAI foi criada como instituição permanente para: (i) promover o apoio mútuo às Instituições Supremas de Auditoria (SAIs); (ii) fortalecer a troca de ideias, conhecimentos e experiências; (iii) atuar como um porta-voz globalmente reconhecido para SAIs na comunidade internacional; (iv) desenvolver padrões para auditoria do setor público; (v) promover a boa governação; (vi) apoiar a capacitação, cooperação e melhoria contínua do desempenho das SAIs.

As Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISA) são as instituições públicas de um Estado ou de uma organização supranacional que exerçam, de acordo com as leis ou outros atos formais do Estado ou da organização supranacional, de forma independente – com ou sem competências jurisdicionais – o máximo função de

controle financeiro do referido Estado ou da referida organização supranacional, qualquer que seja seu nome, tipo de constituição ou organização³²³.

A sede da INTOSAI e da Secretaria-Geral é em Viena, Áustria, sede oficial do Tribunal de Contas da República da Áustria. Na época de sua formação, em 1953, a INTOSAI contava com 34 membros, mas atualmente já são 196 membros plenos (dentre eles o Tribunal de Contas da União – TCU); 5 membros associados (*Association des Institutions Supérieures de Contrôle Ayant em Commun l'usage du français* - AISCCUF), Instituto de Auditores Internos, Banco Mundial, Organização das ISC da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP), e União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMOA); e 2 membros afiliados (Comunidade das Ilhas Marianas do Norte e Guam)³²⁴.

A organização foi fundada em 1953, por iniciativa de Emilio Fernandez Camus, então presidente da Entidade Superior de Controle de Cuba, durante o encontro do 1º Congresso da INTOSAI naquele país, quando 34 países, entre eles o Brasil, lá estavam. Atualmente a Organização congrega 195 entidades fiscalizadoras superiores (EFS), 5 organizações associadas e um membro afiliado. Atualmente, o TCU é um dos 21 países que fazem parte do Conselho Gestor da instituição³²⁵.

Como missão, a INTOSAI é uma organização autônoma, independente, profissional e apolítica, criada para prestar apoio mútuo; promover a troca de ideias, conhecimentos e experiências; atuar como uma voz reconhecida das SAIs na comunidade internacional; fornecer padrões de auditoria de alta qualidade para o setor público; promover a boa governação; e incentivar o desenvolvimento de capacidade e a melhoria contínua do desempenho das SAIs³²⁶. E tem como visão promover a boa governança, permitindo que as Instituições Supremas de Auditoria ajudem seus respectivos governos a melhorar o desempenho, aumentar a transparência, garantir a prestação de contas, manter a credibilidade, combater a

³²³ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. Sinopsis. **INTOSAI**, [2023a]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/sinopsis>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³²⁴ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. INTOSAI – Members. **INTOSAI**, [2023b]. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³²⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relações internacionais. **Tribunal de Contas da União**, [2023c]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/relacoes-institucionais/relacoes-internacionais/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³²⁶ INTOSAI, 2023a, *op. cit.*

corrupção, promover a confiança do público e promover a recepção e uso eficientes e o uso eficaz dos recursos públicos em benefício de seus cidadãos³²⁷.

Dentre seus objetivos encontram-se a promoção do desenvolvimento permanente e transferência de conhecimento, aperfeiçoamento da auditoria governamental de maneira global e incremento das capacidades profissionais, além de ser um norteador para as EFS em seus respectivos países para o bom controle de gastos públicos. Para que esses objetivos sejam alcançados de forma plena, os países membros dividem-se em suas áreas de *expertise* e contribuem com o melhor que têm em vários comitês, subcomitês e grupos de trabalho com o fito de garantir o desenvolvimento almejado. O principal objetivo da INTOSAI é promover a troca de ideias, experiências e conhecimentos entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISAs) de países do mundo, organizações internacionais e outras partes interessadas no setor de auditoria governamental³²⁸.

Desde 2004, a INTOSAI tem trabalhado para desenvolver as capacidades e estruturas necessárias para fornecer um conjunto amplamente reconhecido de padrões profissionais internacionais para auditoria do setor público. Esses esforços se intensificaram durante o período de 2017-2022. As atividades e iniciativas da INTOSAI estão focadas em fortalecer e promover os pré-requisitos para Instituições Supremas de Auditoria independentes e eficientes, em cooperação com as Nações Unidas e suas agências especializadas, nos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, bem como na conscientização sobre a importante contribuição das Instituições Supremas de Auditoria no monitoramento da implementação da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Outro foco da INTOSAI concentra-se no desenvolvimento, manutenção e atualização de padrões e diretrizes e facilitação de iniciativas para apoiar EFS e regiões para construir e desenvolver suas capacidades e aumentar seus conhecimentos.

Os Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI são anúncios ou declarações formais e oficiais da Comunidade INTOSAI. Eles se baseiam na experiência profissional coletiva dos membros da INTOSAI e fornecem declarações oficiais da INTOSAI sobre assuntos relacionados à auditoria. Todos os pronunciamentos são

³²⁷ *Ibid.*

³²⁸ *Ibid.*

organizados e numerados de acordo com seu *status* e finalidade em um único quadro³²⁹.

Dentre os pronunciamentos, os mais famosos são as ISSAI – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Instituições Superiores de Controle (ISC)³³⁰.

O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI foi revisado em 2019, e atualmente é intitulado como *Intosai Framework of Professional Pronouncements* – IFPP. Ele substituiu completamente o antigo e comporta três categorias: (i) Os Princípios INTOSAI (INTOSAI-P), As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (ISSAI); e a Orientação INTOSAI (GUID)³³¹.

Os Princípios INTOSAI consistem em princípios fundadores e princípios fundamentais. Os princípios fundadores têm significado histórico e especificam o papel e as funções a que as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) devem aspirar. Esses princípios podem ser informativos para governos e parlamentos, bem como para as Instituições Supremas de Auditoria e para o público em geral, e podem ser usados como referência no estabelecimento de mandatos nacionais para as Instituições Supremas de Auditoria³³².

Os princípios fundamentais sustentam os princípios fundadores de uma EFS, esclarecendo o seu papel na sociedade, bem como os pré-requisitos de alto nível para seu bom funcionamento e conduta profissional³³³.

Os princípios fundamentais que regem a INTOSAI estão consolidados na Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria, de outubro de 1977, na IX INCOSAI, realizada em Lima, no Peru³³⁴. Como exemplo: a INTOSAI – P1 – A Declaração de Lima e a INTOSAI-P50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais das SAIs. A Declaração de Lima anteriormente era conhecida como ISSAI 1: A Declaração de Lima e foi aprovada em 1977, sendo publicada

³²⁹ ISSAI. About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP. **ISSAI**, [2023a]. Disponível em: <https://www.issai.org/about/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³³⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. ISSAI em português. **Tribunal de Contas da União**, [2023d]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 12 mar. 2023.

³³¹ ISSAI, 2023a, *op. cit.*

³³² *Ibid.*

³³³ *Ibid.*

³³⁴ BRASIL, 2023c, *op. cit.*

novamente em 1998. Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP) e as mudanças editoriais de 2019, ela recebeu a nova sigla INTOSAI-P.

Em que pese serem princípios voltados as Entidades Fiscalizadoras Superiores, eles são perfeitamente aplicáveis às unidades de auditoria interna, em especial, no que se refere à independência funcional e organizacional necessária para execução das suas tarefas.

Quanto às ISSAIs, essas são normas internacionais que abrangem os requisitos da auditoria do setor público em nível organizacional, ao mesmo tempo que, no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e em consonância com leis e regulamentos nacionais³³⁵.

O objetivo das ISSAIs é garantir a qualidade das auditorias realizadas; fortalecer a credibilidade dos relatórios de auditoria para os usuários; aumentar a transparência do processo de auditoria; especificar a responsabilidade do auditor em relação às outras partes envolvidas; e definir os diferentes tipos de trabalhos de auditoria e o conjunto de conceitos relacionados que fornecem uma linguagem comum para a auditoria do setor público³³⁶.

O conjunto completo de ISSAIs é baseado em um conjunto básico de conceitos e princípios que definem a auditoria do setor público e os diferentes tipos de compromissos apoiados pelas ISSAIs³³⁷.

Dentre elas, destacam-se as seguintes: ISSAI 100 – princípios fundamentais da auditoria do setor público (aprovada em 2013), que define auditoria do setor público e seus elementos e estabelece seus princípios fundamentais, gerais e relacionados às diferentes fases do processo de auditoria; a ISSAI 130 – Código de Ética, que é uma declaração abrangente dos valores e princípios que orientam os trabalhos diários dos auditores; ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira, que é a história do desenvolvimento do projeto; e a ISSAI 300 – Princípios de Auditoria de Desempenho, que fornece a estrutura, os princípios gerais e uma visão geral da natureza e dos elementos para auditorias.

³³⁵ BRASIL, 2023d, *op. cit.*

³³⁶ ISSAI, 2023a, *op. cit.*

³³⁷ *Ibid.*

A mais famosa ISSAI é a de número 100, que define os conceitos e princípios básicos da auditoria do setor público e seus três principais tipos de auditoria: auditoria financeira, auditoria de desempenho e auditoria de conformidade. Com a adoção desses princípios, a INTOSAI estabeleceu uma base comum para o desenvolvimento contínuo das ISSAIs e o desenvolvimento das respectivas normas nacionais para auditoria do setor público³³⁸.

Sob a direção do Comitê de Padrões Profissionais – PSC, a INTOSAI tem se esforçado para fornecer padrões relevantes, claros e profissionais que agreguem credibilidade ao trabalho de auditores individuais e aos relatórios de auditoria resultantes. Por meio das ISSAIs e da colaboração com outros normatizadores, a INTOSAI procura garantir a auditoria independente do setor público na mais alta qualidade e promover a transparência, a responsabilidade e a eficácia no governo³³⁹.

Os padrões profissionais da INTOSAI baseiam-se na experiência acumulada através da partilha e desenvolvimento do conhecimento SAI. Todas as ISSAIs e orientações para as ISSAIs são desenvolvidas de acordo com o devido processo do Fórum de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (FIPP) e são disponibilizados publicamente em seu *site*³⁴⁰.

Já as orientações, essas são desenvolvidas também pela INTOSAI e servem para apoiar a EFS e os auditores individuais nos seguintes aspectos: como aplicar as ISSAIs na prática nos processos de auditoria financeira, de desempenho ou *compliance*; como aplicar as ISSAIs na prática em outros trabalhos; e compreender um assunto específico e a aplicação das ISSAIs relevantes³⁴¹. Como exemplo, temos as seguintes: GUID 2900 – Orientação para as Normas de Auditoria Financeira, que visa apoiar SAIs e auditores na implementação e uso das normas de auditoria financeira (ISSAI 2000 – 2899); GUID 3910 – Conceitos Centrais para Auditoria de Desempenho, diretriz que define o trabalho de alta qualidade em auditoria operacional; GUID 5270 – Diretriz para a Auditoria de Prevenção à Corrupção, diretriz elaborada para ajudar os auditores da SAI a preparar e conduzir

³³⁸ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. Normas profesionales. **INTOSAI**, [2023c]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/que-hacemos/normas-profesionales>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³³⁹ *Ibid.*

³⁴⁰ ISSAI, 2023a, *op. cit.*; INTOSAI, 2023c, *op. cit.*

³⁴¹ ISSAI, 2023a, *op. cit.*

a auditoria de políticas e procedimentos anticorrupção em organizações governamentais dentro do escopo de seu mandato; e a GUID 9040 – Boas Práticas Relacionadas à Transparência da SAI, documento que mostra exemplos de práticas das SAIs relacionadas à transparência e prestação de contas.

Quanto às normas, na sede do Instituto Rui Barbosa, em Brasília, o Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do IRB realizou reunião presencial com extensa pauta focada em normas técnicas. Sobre a GUID 5270 (combate à fraude e à corrupção), verificou-se que não existe nenhuma tradução disponível para o português. Dessa forma, será avaliada a melhor maneira de encaminhamento, para decidir quanto à viabilidade para o lançamento da NBASP correspondente³⁴².

Neste ponto, destaca-se a GUID 5270, que trata das diretrizes para a auditoria de prevenção à corrupção, que muito auxilia na implementação e manutenção dos programas de integridade.

A seguir, tem-se um quadro que resume a divisão das normas da INTOSAI.

Figura 5 – Distribuição das Normas da INTOSAI

INTOSAI-P	PRINCÍPIOS DA INTOSAI			
	Princípios fundadores da Intosai-P 1-9 Princípios basilares da Intosai-P 10-99			
ISSAI	NORMAS DA INTOSAI			
	Princípios fundamentais da Auditoria do Setor Público ISSAI 100-129 Requisitos organizacionais para EFS ISSAI 130-199			
	Auditoria Princípios de AF ISSAI 200-299 Normas de AF ISSAI 2000-2899	Auditoria Operacional Princípios de AO ISSAI 300-399 Normas de AO ISSAI 3000-3899	Auditoria de Conformidade Princípios de AC ISSAI 400-499 Normas de AC ISSAI 4000-4899	Outros trabalhos ISSAI 600-699 ISSAI 6000-6499
	Norma de competência profissional (COMP) COMP 700 - 799 COMP 7000 - 7499			
GUID	ORIENTAÇÕES DA INTOSAI			
	Orientação organizacional para EFS ISSAI 1900-1999			
	Orientação suplementar de AF	Orientação suplementar de AO GUID 3900 - 3999	Orientação suplementar de AC	Outros trabalhos GUID 6500 - 6999
	Orientação para objetos de auditoria específicos GUID 5000-5999 Outras orientações GUID 9000-9999			
	Orientação de competência profissional COMP Orientação suplementar de competência profissional COMP 7500 7999			

Fonte: BRASIL, 2023d, não p.

³⁴² COMITÊ técnico de auditoria do setor público realiza reunião na sede do IRB em Brasília. **Instituto Rui Barbosa**, 5 ago. 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/comite-tecnico-de-auditoria-do-setor-publico-realiza-reuniao-na-sede-do-irb-em-brasilia/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

A INTOSAI conta com órgãos e entidades relacionadas que apoiam e conduzem os seus negócios. São eles³⁴³: a) Órgãos: o Congresso (INCOSAI); o Comitê de Direção; a Secretaria Geral; os Comitês de Metas da INTOSAI; e Comitê de Supervisão de Questões Emergentes (SCEI); b) Órgãos da INTOSAI que são pessoas jurídicas distintas: o Jornal Internacional de Auditoria Governamental (RIAG); a iniciativa de desenvolvimento da INTOSAI (IDI); e c) Entidades Relacionadas: Organizações Regionais.

Dentre os órgãos, tem-se o principal deles, o Congresso (INCOSAI). O Congresso da INTOSAI, que é o Órgão Supremo da Organização, composto de todos os seus Membros Titulares, Membros Associados e Membros Afiliados.

O Congresso Internacional das instituições superiores de controle (INCOSAI) é o órgão supremo da Organização Internacional das instituições superiores de controle (INTOSAI). Ele reúne aproximadamente 800 membros titulares, associados e afiliados da entidade, com o propósito de tomar decisões estratégicas. No INCOSAI, os participantes de mais de 120 países debatem questões fundamentais da comunidade de auditoria pública e suas possibilidades de solução. O encontro acontece a cada três anos e é chefiado pelo presidente da ISC do país onde é realizado. O primeiro, em que a INTOSAI foi fundada, ocorreu em Havana (Cuba), em 1953. O penúltimo foi em Moscou (Rússia), em 2019. Em novembro de 2022 (último encontro) foi sediado pelo Brasil, presidido pelo TCU (XXIV INCOSAI). O congresso foi realizado na cidade do Rio de Janeiro e teve como temas: “O trabalho das ISC no contexto da calamidade pública” e “Voz global, resultado global e impacto de longo alcance”. Esta é a segunda vez que o Brasil sedia o congresso. A primeira foi em 1959, também no Rio de Janeiro.

Durante o Congresso IX INCOSAI (INTOSAI), em 1977, na cidade de Lima no Peru, foi assinada a *Declaração de Lima*. Os princípios estabelecidos na Declaração de Lima foram reconhecidos pela Assembleia Geral das Organizações Unidas na Resolução nº 66/209. Devido à importância histórica deste documento, bem como a sua relevância institucional a nível mundial, a Declaração de Lima foi incorporada por ofício à estrutura da NBASP. Este documento é considerado a Carta Magna da auditoria governamental, uma vez que lançou as bases do controle público. A

³⁴³ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. INTOSAI – Órganos. **INTOSAI**, [2023d]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/organos>. Acesso em: 20 jan. 2023.

declaração estabelece os fundamentos para auditorias e instituições fiscalizadoras, os quais são necessários para produzir relatórios independentes e objetivos³⁴⁴.

Já a emissão de normas auditoria financeira aplicáveis ao setor público no Brasil é de responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. O CFC traduziu as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração – IAASB da Federação Internacional dos Contadores – IFAC (uma organização global para a profissão contábil composta de 180 membros e organizações associadas em 135 jurisdições, representando mais de 3 milhões de contadores profissionais), sob o nome de *Normas Brasileiras de Auditoria Independente de Informação Contábil-Histórica* (NBC-TA)³⁴⁵.

4.4.2 Normas brasileiras

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) são emitidas pelo Instituto Rui Barbosa – IRB, do qual são membros o TCU e os demais tribunais de contas brasileiros, e têm como objetivo promover uma auditoria independente e eficaz e apoiar os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais, em benefício da sociedade. A utilização de padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira.

O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI possui quatro níveis. No Brasil, optou-se por apenas três níveis, condensando os níveis 1 e 2 daquelas normas em apenas uma (NBASP – nível 1). Por conseguinte, as NBASP – nível 2 corresponde ao nível 3 das ISSAI.

De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020³⁴⁶, as NBASP estão organizadas em três grupos: (i) NBASP – Grupo 1. Princípios Institucionais; (ii)

³⁴⁴ DECLARAÇÃO de Lima. **Instituto Rui Barbosa**, [2023]. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp/declaracao-de-lima/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³⁴⁵ NORMAS de auditoria financeira. **Instituto Rui Barbosa**, [2023]. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp/normas-de-auditoria-financeira/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³⁴⁶ INSTITUTO RUI BARBOSA – IRB. Resolução nº 03/2020. Reorganiza as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) em grupos, incorpora à sua estrutura as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil-Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC-TASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências.

NBASP – Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle e (iii)

NBASP – Grupo 3. Orientações aplicáveis às atividades de contas.

A NBASP 100 – “Princípios fundamentais de auditoria do setor público”, por exemplo é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para o português, da ISSAI 100.

Além de desenvolver as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), compete ao órgão central do Sistema de Controle Interno e aos órgãos setoriais nas respectivas áreas de jurisdição prover orientação normativa e supervisão técnica às Unidades de Auditoria Interna Governamental. Essa orientação normativa ocorre mediante a edição de normas e orientações técnicas e a supervisão técnica por avaliação da atuação das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o Sistema³⁴⁷.

Quanto às Portarias Normativas, as mais atuais e importantes são as seguintes: (i) Instrução Normativa CGU Nº 05/2021 de 27 de agosto de 2021– Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAINTE das UAIG do Poder Executivo Federal; (ii) Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017 – Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal; (iii) Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017 – aprova o *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal* (manual que se destina a orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – SCI e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal – AUDIN sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico; e (iv) Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020 – Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Dessas, merecem destaque as instruções emitidas pela CGU nº 03, de 09 de junho de 2017 que aprovou o Referencial Técnico da Atividade Auditoria Interna

Brasília, 15 out. 2020. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-admin/admin-ajax.php?juwpfisadmin=false&action=wpfd&task=file.download&wpfd_category_id=94&wpfd_file_id=14254&token=&preview=1. Acesso em: 13 mar. 2023.

³⁴⁷ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

Governamental do Poder Executivo Federal; e a Instrução Normativa nº 08, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal em 2017.

O referencial, além de definir princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal (Art. 1 da IN nº 03, de 09 de junho de 2017), se tornou um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais, juntamente com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que determinou a sistematização de práticas relacionadas a governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal³⁴⁸.

Muito aguardado pelos operadores das áreas de auditoria, o referencial surgiu para organizar as atividades na prática, que até então, caminhavam sem padronização.

Por isso, o referencial tem como propósito fornecer uma estrutura básica para o aperfeiçoamento das atividades de auditoria interna, com a finalidade de agregar valor à gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal³⁴⁹.

De outro lado, a Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017 que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal, tratou de estabelecer os procedimentos para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal (Art. 1º da IN 08/2017)³⁵⁰.

As disposições do Manual devem ser observadas pelos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, instituído pelo art.74 da Constituição Federal e disciplinado pela Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 (Art. 2º)³⁵¹.

O Manual, portanto, objetiva orientar tecnicamente os órgãos e as unidades que integram o SCI e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do

³⁴⁸ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

³⁴⁹ *Ibid.*

³⁵⁰ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 dez. 2017f. Seção 1, p. 1.

³⁵¹ *Ibid.*

Poder Executivo Federal sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico. Este documento, portanto, se propõe a indicar formas de colocar em prática os requisitos definidos, de modo a contribuir também para uniformizar entendimentos e práticas, sem, contudo, restringir a autonomia que cabe a cada Unidade de Auditoria Interna Governamental no que tange à definição de seus métodos de trabalho, sistemas e modelos³⁵².

4.5 DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

As atividades da auditoria consistem nos instrumentos utilizados por ela para atingimento da sua finalidade precípua: agregar valor e contribuir com os controles internos das operações da organização.

Mas antes de tratar propriamente sobre as atividades, é preciso compreender a quais princípios e requisitos éticos estão submetidos os auditores.

4.5.1 Princípios e requisitos éticos

Como vimos anteriormente, em algumas normas (internacionais e nacionais) que disciplinam a atividade da auditoria, a presença de princípios e requisitos éticos é imprescindível para o bom desenvolvimento dos trabalhos.

4.5.1.1 Princípios fundamentais para a prática da atividade de auditoria interna governamental

Os princípios representam o arcabouço teórico sobre o qual repousam as normas de auditoria. São valores persistentes no tempo e no espaço, que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna governamental e lhe proporcionam eficácia³⁵³.

Para que uma função de auditoria interna seja considerada eficaz, todos os Princípios devem estar presentes e operar com eficiência. A maneira como um auditor interno, bem como uma atividade de auditoria interna demonstra a realização

³⁵² BRASIL, 2017e, *op. cit.*

³⁵³ *Ibid.*

dos princípios fundamentais pode ser bem diferente de uma organização para outra, mas o fracasso em alcançar qualquer um dos princípios implicaria uma atividade de auditoria interna não tão eficaz quanto poderia ser no alcance da missão de auditoria interna³⁵⁴.

De acordo com a CGU, as UAIG devem assegurar que a prática da atividade de auditoria interna governamental seja pautada pelos seguintes princípios: a) integridade; b) proficiência e zelo profissional; c) autonomia técnica e objetividade; d) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada; e) atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados; f) qualidade e melhoria contínua; e g) comunicação eficaz³⁵⁵.

Além desses, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil, acrescenta mais 3 (três) princípios fundamentais, são eles: fornecer avaliações baseadas em risco; ser perspicaz, proativo e focado no futuro; e promover a melhoria organizacional³⁵⁶.

Princípios similares vão ser encontrados na ISSAI 100, a qual estabelece os princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público como: (i) ética e independência – os auditores devem cumprir com as exigências éticas relevantes e ser independentes, (ii) julgamento, devido zelo e ceticismo profissional – os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo e julgamento profissional, e exercendo o zelo ao longo de todo o trabalho de auditoria ; (iii) controle de qualidade – os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com as normas profissionais de controle de qualidade; (iv) gerenciamento de equipes e habilidades – os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias; (v) risco de auditoria -os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria; (vi) materialidade – os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria; (vii) documentação – os auditores devem preparar documentação que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas; e por fim, a (viii) comunicação – os auditores devem estabelecer uma

³⁵⁴ INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Lake Mary, FL: The IIA, 2008.

³⁵⁵ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

³⁵⁶ IIA, 2008, *op. cit.*

comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria, ou seja, área ou entidade auditada deve ser mantida informada sobre todas as questões relacionadas com a auditoria.

Já na ISSAI 30, que trata do Código de Ética, constam elencados como valores éticos e fundamentais: a integridade; a independência e objetividade, competência; o comportamento profissional; e a confidencialidade e a transparência.

A seguir, é possível comparar os princípios fundamentais elencados por cada uma das entidades citadas acima.

Quadro 6 – Resumo dos princípios fundamentais

CGU	IIA	ISSAI 100 (INTOSAI)	ISSAI 30 (INTOSAI)
Integridade	Integridade	-	Integridade
Proficiência	Proficiência	Gerenciamento de equipes e habilidades	Competência
Zelo Profissional	Zelo Profissional	Julgamento, devido zelo e ceticismo profissional	Comportamento profissional
Autonomia Técnica e objetividade	Autonomia Técnica e objetividade	Ética e independência	Independência e objetividade
Alinhamento às estratégias, objetivos e riscos	Alinhamento às estratégias, objetivos e riscos	-	-
Atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados	Atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados	-	-
Qualidade e melhoria contínua	Qualidade e melhoria contínua	Controle de qualidade	-
Comunicação Eficaz	Comunicação Eficaz	Comunicação	-
-	Fornecer avaliações baseadas em risco	-	-
-	Ser perspicaz, proativo e focado no futuro	-	-
-	Promover a melhoria organizacional	-	-
-	-	Risco de auditoria	-
-	-	Materialidade	-
-	-	Documentação	-
-	-	-	Confidencialidade e transparência

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Além dos princípios, há também os requisitos éticos, bem similares aos princípios fundamentais e que serão trabalhados na sequência.

4.5.1.2 *Requisitos éticos*

Os requisitos éticos representam valores aceitáveis e esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais e visam promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria interna. De acordo com o referencial técnico da CGU, são eles: Integridade e Comportamento³⁵⁷; Autonomia Técnica e Objetividade; Proficiência e Zelo profissional; Sigilo Profissional; e Proficiência e Zelo profissional.

Quanto à integridade e ao comportamento, os auditores internos governamentais devem servir ao interesse público e honrar a confiança pública, executando seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos legítimos e éticos da unidade auditada³⁵⁸.

Os auditores devem evitar quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho e renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam descreditar a sua função, as Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna governamental.

Os auditores internos governamentais devem ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos ou que possam resultar em ganhos pessoais ou organizacionais inadequados, mantendo conduta íntegra e irreparável. Além disso, eles devem se comportar com cortesia e respeito no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito. Ao executar suas atividades, os auditores internos governamentais devem observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por lei e pela profissão³⁵⁹.

Quanto aos requisitos da autonomia técnica e objetividade, esses estão associados ao posicionamento das UAIG e à atitude do auditor em relação à unidade auditada, com a finalidade de orientar a condução dos trabalhos e subsidiar

³⁵⁷ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 10.

³⁵⁸ *Ibid.*

³⁵⁹ *Ibid.*

a emissão de opinião institucional pelas UAIG. Para tanto, tem-se como pressupostos que a unidade de auditoria disponha de autonomia técnica e que os auditores sejam objetivos³⁶⁰.

As ameaças à autonomia técnica e à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis da função de auditoria interna governamental, da organização, do trabalho de auditoria e do auditor. Eventuais interferências, de fato ou veladas, devem ser reportadas à alta administração e ao conselho, se houver, e as consequências devem ser adequadamente discutidas e tratadas³⁶¹.

A autonomia técnica refere-se à capacidade das UAIG de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados³⁶².

O responsável pelas UAIG deve se reportar, se comunicar e interagir com um nível dentro da unidade auditada que permita às UAIG cumprirem com as suas responsabilidades, seja a alta administração da organização, seja o conselho, se houver (Redação dada pela Instrução Normativa SFC nº 07, de 2017).

Nos casos em que o responsável pelas UAIG tenha atribuições de gestão externas à atividade de auditoria interna, ou exista a expectativa de exercer tais atribuições no âmbito da unidade auditada, devem ser adotadas salvaguardas para limitar o prejuízo à autonomia técnica e à objetividade. Caso efetivamente ele detenha tais atribuições, o trabalho de avaliação sobre os processos pelos quais foi responsável deve ser supervisionado por uma unidade externa à auditoria interna³⁶³.

Quanto à objetividade, os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional. Esses profissionais também devem declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, devem buscar orientação junto aos responsáveis pela supervisão do trabalho ou à comissão de ética ou instância

³⁶⁰ *Ibid.*

³⁶¹ *Ibid.*

³⁶² *Ibid.*

³⁶³ *Ibid.*, p. 11.

similar, conforme apropriado na organização. Além disso, eles devem se abster de auditar operações específicas com as quais estiveram envolvidos nos últimos 24 meses, quer na condição de gestores, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenham executado atividades em nível operacional. Ainda, os auditores internos governamentais podem prestar serviços de consultoria sobre operações que tenham avaliado anteriormente ou avaliar operações sobre as quais tenham prestado prévio serviço de consultoria, desde que a natureza da consultoria não prejudique a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada na alocação de recursos para o trabalho. Qualquer trabalho deve ser recusado caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade³⁶⁴.

Como pressuposto da objetividade, as comunicações decorrentes dos trabalhos de auditoria devem ser precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas devem estar respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes³⁶⁵.

As informações e recursos públicos somente devem ser utilizados para fins oficiais. É vedada e compromete a credibilidade da atividade de auditoria interna a utilização de informações relevantes ou potencialmente relevantes, obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelas quais o auditor tenha qualquer interesse³⁶⁶.

O auditor deve manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções. Ao longo da execução dos trabalhos, o sigilo deve ser mantido mesmo que as informações não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho. Portanto, o auditor interno governamental não deve divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente. As comunicações sobre os trabalhos de auditoria devem sempre ser realizadas em nível institucional e contemplar todos os fatos materiais de conhecimento do auditor que, caso não divulgados, possam distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da avaliação³⁶⁷.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 11.

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 11.

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 12.

³⁶⁷ *Ibid.*, p. 11.

A proficiência e o zelo profissional estão associados aos conhecimentos, habilidades e cuidados requeridos do auditor interno governamental para proporcionar razoável segurança acerca das opiniões emitidas pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG. Nesse sentido, tem-se como pressuposto que a atividade de auditoria deve ser realizada com proficiência e com zelo profissional devido, em conformidade com o Referencial Técnico da CGU e as demais normas aplicáveis³⁶⁸.

A proficiência é um termo coletivo que diz respeito à capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais³⁶⁹.

Os auditores internos governamentais, em conjunto, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho. São necessários conhecimentos suficientes sobre técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; conhecimento das normas aplicáveis; entendimento das operações da unidade auditada; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada; e habilidade para exercer o julgamento profissional devido³⁷⁰.

Os auditores internos governamentais devem possuir conhecimentos suficientes sobre os principais riscos de fraude, sobre riscos e controles de tecnologia da informação e sobre as técnicas de auditoria baseadas em tecnologias disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados³⁷¹.

As UAIG e os auditores internos governamentais devem zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo³⁷².

O responsável pela UAIG deve declinar de trabalho específico ou solicitar opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos, a exemplo de perícias e pareceres, caso os auditores internos não possuam, e não possam obter tempestiva e satisfatoriamente, os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte de um trabalho

³⁶⁸ *Ibid.*

³⁶⁹ *Ibid.*, p. 13.

³⁷⁰ *Ibid.*

³⁷¹ *Ibid.*

³⁷² *Ibid.*

de auditoria. Os trabalhos desenvolvidos por especialistas externos devem ser apropriadamente supervisionados pelas UAIG³⁷³.

O zelo profissional se refere à atitude esperada do auditor interno governamental na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O auditor deve deter as habilidades necessárias e adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo postura de ceticismo profissional; agir com atenção; demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e buscar atuar de maneira precipuamente preventiva³⁷⁴.

O zelo profissional se aplica a todas as etapas dos trabalhos de avaliação e de consultoria. O planejamento deve levar em consideração a extensão e os objetivos do trabalho, as expectativas do cliente, a complexidade, a materialidade ou a significância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados e deve prever a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise adequadas³⁷⁵.

O auditor interno governamental deve considerar a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada, a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas, bem como o custo da avaliação e da consultoria em relação aos potenciais benefícios. Os auditores internos governamentais devem estar alertas aos riscos significativos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da unidade auditada. Entretanto, deve-se ter em mente que os testes isoladamente aplicados, mesmo quando realizados com o zelo profissional devido, não garantem que todos os riscos significativos sejam identificados³⁷⁶.

4.5.2 Característica da atividade de auditoria

A atividade de auditoria, além de estar amparada sobre normas, princípios e requisitos éticos, possui algumas limitações, quanto aos seus objetivos, área de atuação e subordinação.

³⁷³ *Ibid.*

³⁷⁴ *Ibid.*, p. 13.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 14.

³⁷⁶ *Ibid.*

Quanto aos seus objetivos de trabalho, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, devendo ser estabelecidos, para cada trabalho, objetivos que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da unidade auditada³⁷⁷.

Quanto à área de atuação, os serviços de auditoria interna são estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas. As Entidades Fiscalizadoras Superiores prestam serviços de auditoria externa³⁷⁸ – como uma instituição de auditoria externa, EFS tem a tarefa de verificar a efetividade da auditoria interna.

Quanto à subordinação, os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos. No entanto, eles são, na maior medida possível funcional e organizacionalmente independentes no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional³⁷⁹.

4.5.3 Tipos de serviços de auditoria interna

Atualmente a atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo encontra-se disciplinada na Instrução nº 03, de junho de 2017³⁸⁰, responsável em aprovar o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

De acordo com o *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*, a avaliação e a consultoria são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna. Ambas se complementam para atingir o objetivo de agregar valor às organizações³⁸¹.

No entanto, por força da Lei nº 10.180, de 2001, as Unidades de Auditoria Interna Governamental (que compõem o Sistema de Controle Interno) passaram a

³⁷⁷ *Ibid.*

³⁷⁸ *Ibid.*

³⁷⁹ *Ibid.*

³⁸⁰ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

³⁸¹ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 13.

estar incumbidas de realizar a apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares realizados com a utilização de recursos públicos federais³⁸².

Assim, além de configurar como um tipo de serviço de auditoria, a apuração cumpre, juntamente com a avaliação e a consultoria, papel extremamente relevante, já que apresenta respostas efetivas às violações de integridade.

4.5.3.1 Avaliação

Os serviços de avaliação consistem na avaliação objetiva das evidências encontradas pelo auditor interno ao longo do seu trabalho, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros temas.

O Art. 74 da Constituição Federal de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Desses temas, podem ser extraídos diversos objetos de auditoria, sobre os quais as equipes opinarão, por meio dos trabalhos de avaliação³⁸³.

Os serviços de avaliação (*assurance*) são, portanto, um exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer para a organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle³⁸⁴.

A natureza e o escopo de um trabalho de avaliação são determinados pelo auditor interno. Geralmente, três partes participam dos serviços de avaliação: (1) a pessoa ou grupo diretamente envolvido com a entidade, operação, função, processo, sistema ou outro tema – o responsável pelo processo, (2) a pessoa ou

³⁸² BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Auditoria interna governamental. **Gov.br**, [2023e]. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>. Acesso em: 13 mar. 2023.

³⁸³ BRASIL, 1988, *op. cit.*

³⁸⁴ IIA, 2009, *op. cit.*

grupo que realiza a avaliação – o auditor interno, (3) a pessoa ou grupo que utiliza a avaliação – o usuário³⁸⁵.

As características do objeto de auditoria, bem como os objetivos e a delimitação do escopo do trabalho são determinantes para a definição do tipo de avaliação que será realizado.

Tradicionalmente, são classificados três tipos básicos, sendo possíveis tanto o uso individual de um tipo como a combinação entre eles: Financeira ou de Demonstrações Contábeis; Conformidade ou *Compliance*; operacional ou de Desempenho³⁸⁶. Quando tratarmos a respeito dos tipos de auditoria, trataremos dos seus conceitos e particularidades.

Além de avaliar os aspectos citados anteriormente, o trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à unidade auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Também constituem objetivos das equipes de auditoria, portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento³⁸⁷.

Dessa forma, as UAIG devem atuar sobre a governança avaliando se esta atinge seus objetivos, tais como: promoção da ética e de valores; gerenciamento do desempenho organizacional e *accountability*; comunicação sobre riscos e controles aos demais atores da unidade auditada; e coordenação das atividades e comunicação das informações entre o conselho, se houver, os auditores externos e internos e a Administração³⁸⁸.

Ademais, ainda no intuito de avaliar a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos e de contribuir para o aprimoramento da gestão, as UAIG devem definir qual a melhor abordagem de avaliação, ou seja, qual será sua estratégia de atuação sobre essas três dimensões.

Entre as possíveis abordagens, pode-se citar: (a) avaliações em estruturas, processos ou atividades relacionadas a cada uma das dimensões; (b) avaliação única para cada dimensão que inclua todos os seus processos, estruturas ou atividades; e (c) a incorporação de componentes de governança, de gerenciamento

³⁸⁵ IIA, 2008. *op. cit.*

³⁸⁶ BOYNTON, William C. *et al.* **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 31-32.; KINCAID, James K. *et al.* **Profissional certificado em auditoria governamental**: guía de estudio para el examen. 3. ed. USA: IIA, 2008. p. 51-53.

³⁸⁷ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 14.

³⁸⁸ *Ibid.*

de riscos e de controles internos nas avaliações dos objetos de auditoria que compõem o Plano de Auditoria Interna³⁸⁹.

Vale lembrar que a avaliação é composta basicamente das seguintes etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, contudo, não há uma divisão rígida entre elas.

4.5.3.2 Consultoria

Por meio dos trabalhos que executam, os auditores internos governamentais entram em contato com uma grande variedade de temas essenciais para o funcionamento das organizações. Ademais, por intermédio de suas análises e recomendações, normalmente demonstram conhecimento a respeito de normas e de outros temas complexos e relevantes para as unidades, como controles internos e riscos.

Diante disso, é possível que a alta administração da unidade auditada entenda ser oportuno consultar, aconselhar-se com ou contar com o apoio dos auditores sobre esses e outros assuntos com os quais eles lidam no seu dia a dia. Esse tipo de serviço prestado pelos auditores em resposta à solicitação das unidades auditadas denomina-se consultoria.

O serviço de consultoria, portanto, é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade.

O Instituto dos Auditores – IIA o define como sendo atividades de aconselhamento e serviços prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração, como por exemplo; orientação, assessoria, facilitação e treinamento³⁹⁰.

Em regra, o serviço é prestado em decorrência de solicitação específica do órgão ou da entidade da Administração Pública federal, ou ainda de órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação

³⁸⁹ *Ibid.*, p. 15.

³⁹⁰ IIA, 2009, *op. cit.*

governamental ou com papel de fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos do Poder Executivo Federal. Os trabalhos de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, e sua natureza e seu alcance, acordados previamente.

A natureza e o escopo dos trabalhos de consultoria estão sujeitos a um acordo com o cliente do trabalho. Geralmente, os serviços de consultoria envolvem duas partes: (1) a pessoa ou grupo que oferece a assessoria – o auditor interno, e (2) a pessoa ou grupo que busca e recebe a assessoria – o cliente do trabalho de auditoria. Ao prestar serviços de consultoria, o auditor interno deveria manter a objetividade e não assumir responsabilidade de gestão³⁹¹.

Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da unidade auditada³⁹².

Vale mencionar que não está o auditor interno impedido de prestar serviços de consultoria sobre operações que tenham avaliado anteriormente ou avaliar operações sobre as quais tenham prestado prévio serviço de consultoria, desde que a natureza da consultoria não prejudique a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada na alocação de recursos para o trabalho.

Por meio de consultorias, é possível a Unidade de Auditoria Interna Governamental contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas e da atuação das organizações que as gerenciam, (por exemplo: assistindo a unidade no processo de desenho ou de redesenho de programas e de sistemas); auxiliar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão; apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles; e promover a capacitação e a orientação da unidade auditada.

Os serviços de consultoria, por serem atividades de assessoramento, de aconselhamento, treinamento e de facilitação, podem ser adaptados para atender a problemas específicos identificados pela unidade auditada, desde que não

³⁹¹ IIA, 2008, *op. cit.*

³⁹² BRASIL, 2017e, *op. cit.*

comprometam a autonomia técnica das UAIG e a objetividade dos auditores internos governamentais.

Por fim, deve-se atentar que ao prestar serviços de consultoria, as UAIG não devem assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração³⁹³.

4.5.3.3 *Consultoria e avaliação: semelhanças e diferenças*

A diferenciação entre consultoria e avaliação é de extrema importância posto que ambas são duas das principais atividades da auditoria interna. Pode-se dizer que a principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda: na avaliação, ela surge das próprias UAIG, enquanto na consultoria ela provém da alta administração da unidade.

A demanda não só auxilia na classificação, mas também influencia no enfoque que será dado ao problema. Isso porque, na avaliação, em muitos casos, visa-se primeiramente à identificação do problema para, em momento posterior, buscar-se as soluções; já nos trabalhos de consultoria, como normalmente o problema já foi identificado pelo gestor, de modo geral, o foco recai diretamente sobre a solução.

Tendo em vista que os trabalhos de consultoria, em sua grande maioria, estão relacionados à estruturação/revisão de processos, de políticas ou de procedimentos, o envolvimento da auditoria interna nessas iniciativas de mudança pode contribuir para o estabelecimento de processos eficazes e eficientes desde o momento de sua implantação, o que garante a essa atividade um caráter fortemente preventivo.

Há situações em que esses dois tipos de serviços apresentam uma fronteira bem demarcada, como por exemplo: quando uma avaliação que tenha por finalidade emitir parecer sobre as contas da unidade e a prestação de uma consultoria a respeito de uma política pública que se deseja implementar. No primeiro caso, o escopo é previamente definido pela Unidade de Auditoria Interna Governamental, que realiza o trabalho com vistas a informar ao controle externo se a administração atuou adequadamente na gestão dos recursos públicos a ela confiados. No segundo caso, os auditores têm como finalidade auxiliar o gestor a encontrar as melhores

³⁹³ *Ibid.*

alternativas para a implantação da política pública que se constitui como objeto de consultoria. Portanto, ainda não há erros a serem apontados.

Em muitos casos, porém, ambos os serviços chegam a se confundir. Como exemplo, pode-se citar a emissão de recomendações estruturantes em resposta a fragilidades encontradas nos controles da unidade auditada por meio de um trabalho de avaliação. Nesse caso, pode ser necessário que os auditores prestem esclarecimentos e, eventualmente, até promovam capacitação sobre o objeto da recomendação.

Para fins didáticos e de forma resumida, apresenta-se alguns aspectos que distinguem os serviços de avaliação e os de consultoria constantes no referencial técnico.

Quadro 7 – Aspectos distintos entre avaliação e consultoria

	Avaliação	Consultoria
Origem da demanda	Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos.	Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica da Unidade Auditada.
Propósito do trabalho	Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente.	Conduzido com o objetivo de fornecer assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados.
Planejamento dos trabalhos de Auditoria	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG.	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG, em conjunto do solicitante do serviço.
Comunicação de Resultados	O formato da comunicação é relativamente padronizável	O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada.
Monitoramento	O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG.	Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.

Fonte: BRASIL, 2017d, anexo I.

As atividades de avaliação e de consultoria, em sua essência, portanto, não se opõem: ambas têm como finalidade agregar valor à gestão e podem se utilizar de técnicas e estratégias semelhantes.

4.5.3.4 Apuração

A apuração não é função típica de auditoria. Ela apresenta respostas efetivas às violações de integridade e visa sobretudo atender a uma expectativa

social. A apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos arraigados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais. Trata-se de zelar pela correta aplicação de recursos públicos, ainda que, em alguns casos, exija atuação específica e diferenciada dos serviços típicos da atividade de auditoria interna³⁹⁴.

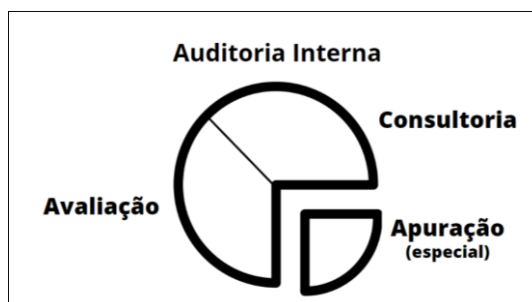
Essa competência foi atribuída pela Lei nº 10.180, de 2001, aos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno (SCI), portanto, em princípio, não cabe às unidades singulares de auditoria interna³⁹⁵.

É importante lembrar que a organização e a estrutura que integram o SCI são: a) como órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU); b) como órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e c) como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa: as unidades de controle interno dos comandos militares.

Mas poderá ser atribuída às auditorias internas (AUDIN) tanto por força de normativo como por decisão da alta administração. Logo, não se espera que os auditores internos governamentais tenham a *expertise* de uma pessoa cuja principal responsabilidade seja apurar fraudes. Vale destacar que no dia a dia das auditorias internas esse tipo de serviço é bem pouco recorrente.

Assim, os tipos de serviços de auditoria podem ser compreendidos a partir da figura a seguir.

Figura 6 – Tipos de serviços de auditoria interna



Fonte: Elaborada pela autora, 2023.

³⁹⁴ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

³⁹⁵ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

Ainda que considerada uma atividade especial, a apuração consiste em um dos três serviços realizados pela auditoria interna.

4.5.4 Tipos de auditoria do setor público

Com relação aos tipos de auditoria do setor público há diferentes classificações. Para este trabalho serão abordadas três delas: (a) Tipos de Auditoria Governamental segundo a ISSAI 100 (INTOSAI) e o *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal* (CGU); (b) Tipos de Auditoria Governamental de acordo com a GUID 5270 - Diretriz para a auditoria de prevenção à corrupção; e (c) Tipos de Auditoria Governamental de acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG 1000).

De acordo com a ISSAI 100³⁹⁶ e com o *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal* da CGU³⁹⁷, há três tipos de auditoria do setor público. São eles: auditoria financeira (ou de demonstrações contábeis); auditoria operacional (ou de desempenho); e auditoria de conformidade (ou de compliance).

A auditoria financeira (ou de demonstrações contábeis) é aquela que está focada em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro. Assim, tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis, portanto, são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.

A auditoria operacional (ou de desempenho) já é aquela focada em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem

³⁹⁶ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **ISSAI 100 – Princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Vienna: INTOSAI, 2013.

³⁹⁷ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 14.

como se há espaço para aperfeiçoamento. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento³⁹⁸.

Por fim, tem-se a auditoria de conformidade (ou *compliance*), que foca em avaliar se um objeto está em conformidade com normas definidas como critérios. Ou seja, em analisar se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas aplicáveis à entidade auditada, como regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos³⁹⁹.

De acordo com a GUID 5270, a auditoria interna é uma importante ferramenta para detectar práticas corruptas e pode ser dividida em apenas duas categorias: auditoria administrativa (operacional) e auditoria financeira. De acordo com a GUID, a auditoria administrativa inclui ações como avaliar e testar as atividades administrativas e os resultados da gestão; avaliar e examinar os processos da entidade; e avaliar a eficiência da utilização de recursos humanos e materiais e desenvolver recomendações de melhorias; e a auditoria financeira, foca em determinar se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas de acordo com o relatório financeiro aplicável e a estrutura regulatória, incluindo: rastreamento de lançamentos contábeis através da realização documental e aritmética testes; verificar a integridade e compatibilidade de sistemas, regulamentos e princípios contábeis geralmente aceitos; garantir a presença de salvaguardas para os ativos contra peculato, fraude e abuso e; testar e avaliar a força, confiabilidade e eficiência de controles⁴⁰⁰.

De acordo com a NAG 1000⁴⁰¹, a auditoria encontra-se classificada em auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal) e operacional. A auditoria de regularidade é quando a auditoria foca na realização de exames e avaliação de registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das

³⁹⁸ INTOSAI, 2013, *op. cit.*, p. 4.

³⁹⁹ *Ibid.*, p. 5.

⁴⁰⁰ ISSAI. GUID – 5270 – Guideline for the audit of corruption prevention. ISSAI, [2023b]. p. 45. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5270-guideline-for-the-audit-of-corruption-prevention/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

⁴⁰¹ INSTITUTO RUI BARBOSA, *op. cit.*

decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião.

Já a auditoria contábil é quando a auditoria é realizada por exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação a estas NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente.

Tem-se ainda a auditoria de cumprimento legal que é aquela em que são feitos exames da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis. E por fim, as de cunho operacional, na qual consistem em exames de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

Em que pese cada norma realizar a sua classificação, os tipos de auditoria, podem ser resumidos em três: financeira (contábil), operacional (administrativa) e de conformidade (legalidade).

Quadro 8 – Classificações quanto aos tipos de auditoria governamental

<i>ISSAI 100 – INTOSAI e CGU</i>	<i>GUID 5270 - Diretriz para a auditoria de prevenção à corrupção</i>	<i>Normas de Auditoria Governamental (NAG 1000)</i>		<i>Resumo dos Tipos de Auditoria</i>
Auditoria Financeira (ou de demonstrações contábeis)	Auditoria Financeira	Auditoria Contábil		Auditoria Financeira (Contábil)
Auditoria de Conformidade (ou de <i>compliance</i>)	–	Auditoria de Regularidade	Auditoria Contábil Auditoria de cumprimento Legal	Auditoria de Conformidade (Legalidade)
Auditoria Operacional (ou de desempenho)	Auditoria Administrativa (operacional)	Auditoria Operacional		Auditoria Operacional (Administrativa)

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Vale ressaltar que as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) podem realizar auditorias ou outros trabalhos sobre qualquer tema de relevância para as responsabilidades de gestores e responsáveis pela governança e o apropriado uso de recursos públicos. Esses trabalhos podem incluir relatórios sobre os produtos e resultados quantitativos das atividades de prestação de serviços da entidade, relatórios de sustentabilidade, necessidades futuras de recursos, aderência a padrões de controle interno, auditorias de projetos em tempo real ou outros assuntos⁴⁰².

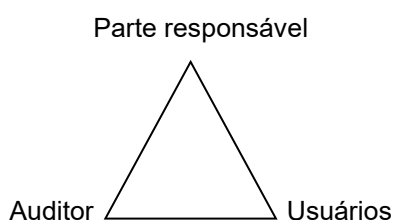
Como já foi dito, pode-se também realizar auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade⁴⁰³.

4.5.5 Elementos e tipos de trabalho da auditoria do setor público

Todas as auditorias do setor público contam com os mesmos elementos básicos, que são: (a) as três partes da auditoria (o auditor, uma parte responsável, e os usuários previstos); (b) os critérios para avaliar o objeto; e (c) a informação resultante da avaliação do objeto⁴⁰⁴.

As três partes da auditoria podem ser descritas como sendo: o auditor, a parte responsável e os usuários. E a relação entre elas deve ser vista no contexto específico do ordenamento constitucional para cada tipo de auditoria⁴⁰⁵.

Figura 7 – As três partes da auditoria



Fonte: Elaborada pela autora, 2023.

⁴⁰² INTOSAI, 2013, *op. cit.*

⁴⁰³ *Ibid.*, p. 4.

⁴⁰⁴ *Ibid.*, p. 5.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, p. 5.

Na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo Titular da entidade fiscalizadora e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato⁴⁰⁶.

Quanto à parte responsável, deve-se compreender que as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações⁴⁰⁷.

Por fim, tem-se os usuários previstos, que podem ser compreendidos como as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos também podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral⁴⁰⁸.

Em relação aos critérios para avaliar o objeto, deve-se, primeiramente, atentar-se que o objeto se refere à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Ele pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Já os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria⁴⁰⁹.

Enquanto à informação resultante da avaliação do objeto, essa refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria⁴¹⁰.

No que diz respeito aos trabalhos de auditoria no setor público, esses podem ser classificados em dois tipos diferentes: (a) trabalhos de certificação e (b) trabalhos de relatório direto⁴¹¹.

Nos trabalhos de certificação, a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma

⁴⁰⁶ *Ibid.*, p. 5.

⁴⁰⁷ *Ibid.*, p. 5.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 5.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, p. 6.

⁴¹⁰ *Ibid.*

⁴¹¹ *Ibid.*

base razoável para expressar uma conclusão. E nos trabalhos de relatório direto é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma auditoria⁴¹². Apesar da existência de ambos os tipos de trabalho, na prática, os relatórios diretos possuem maior ocorrência.

Após a devida compreensão acerca dos pontos principais que envolvem e caracterizam a auditoria interna no âmbito do setor público, buscara-se discorrer a partir de uma análise crítica, a respeito das possíveis contribuições dessa atividade com relação aos programas de integridade (*compliance*). Ou seja, relacionar-se-á o papel da auditoria interna com a construção e manutenção de uma instituição íntegra a partir das suas atividades e competências.

4.6 SÍNTESE DO CAPÍTULO

Como síntese do capítulo, podemos realizar as seguintes reflexões e concluir que:

- a) a auditoria interna é um processo sistemático, baseado em técnicas que confrontam critérios pré-definidos com o objetivo de obter evidências de auditoria (desvios, violações, entre outros);
- b) auditoria governamental trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação, consultoria e de apuração, desempenhadas em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, a fim de agregar valor e melhorar as operações da organização;

⁴¹² *Ibid.*

- c) a atividade da auditoria é regulamentada pelas normas internacionais (INTOSAI; ISSAI; Orientação GUID) e pelas Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBASP);
- d) a auditoria desempenha as seguintes atividades: avaliação, consultoria e apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares realizados com a utilização de recursos públicos federais;
- e) o serviço de avaliação é um exame objetivo da evidência com o propósito de fornecer para a organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle;
- f) o serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento, orientação, treinamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade. A natureza e escopo são acordados com o cliente, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração;
- g) o serviço de apuração consiste na execução de procedimentos para averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais;
- h) os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade;
- i) quanto aos objetivos de trabalho, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, devendo ser estabelecidos, para cada trabalho, objetivos que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da unidade auditada;
- j) quanto à área de atuação, os serviços de auditoria interna são estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura

organizacional das instituições a serem auditadas. As entidades Fiscalizadoras Superiores prestam serviços de auditoria externa;

- k) quanto à subordinação, os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos;
- l) a principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda, onde na avaliação surge da própria Unidade de Auditoria Interna Governamental – UAIG, e na consultoria provém da alta administração da unidade;
- m) os trabalhos de auditoria no setor público podem ser classificados em dois tipos diferentes: (a) trabalhos de certificação – em que a parte responsável é quem mensura o objeto e (b) trabalhos de relatório direto – em que o auditor é quem mensura ou avalia o objeto;
- n) em que pese cada norma realizar a sua classificação quanto aos tipos de auditoria, eles podem ser resumidos da seguinte forma: financeira (contábil), operacional (administrativa) e de conformidade (legalidade).

No próximo capítulo, buscar-se-á responder, por meio de uma análise crítica, à pergunta-problema deste trabalho de pesquisa.

5 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA IMPLEMENTAÇÃO E NO APRIMORAMENTO DO COMPLIANCE

Após uma breve compreensão acerca da finalidade e formas de atuação da auditoria interna no contexto da organização, tratar-se-á especificamente sobre o seu papel junto a área de *compliance* ou função *compliance*.

Para isso, o presente capítulo terá o desafio de apresentar, de forma crítica, a partir dos capítulos anteriores, quais as possíveis contribuições da auditoria interna no *compliance* público, a partir dos seus quatro pilares principais: comprometimento da alta gestão, instância responsável, análise de riscos, e monitoramento contínuo. Além disso, veremos as possíveis contribuições do *compliance* no combate à corrupção institucional, a partir dos seguintes atividades: códigos de conduta e de ética; serviços de apuração, comunicação institucional e a cultura de integridade, gestão de pessoas, e ouvidoria/apuração de denúncias, já que o principal objetivo dos programas de integridade é assegurar a licitude e integridade dos processos e das relações a fim de combater, entre tantos males, o da corrupção.

E o objetivo de responder à pergunta-problema: *Após a edição do Decreto Federal nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, quais as contribuições da auditoria interna no processo de implementação e manutenção do compliance público (programas de integridade) nos órgãos e entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal?*

5.1 A RELAÇÃO COM OS PILARES DO COMPLIANCE PÚBLICO

A partir de agora buscar-se-á relacionar cada pilar do *compliance* público com as práticas da auditoria interna governamental no âmbito da Administração Pública governamental.

5.1.1 Auditoria interna e o comprometimento da alta gestão

O apoio da alta gestão com as pautas voltadas ao Programa de Integridade é ponto fundamental para a sua implementação e principalmente, manutenção no órgão ou entidade. Nesse contexto, pode-se destacar três pontos importantes da

relação auditoria interna e alta gestão: (i) a postura modelo dos gestores; (ii) a existência de políticas; e (iii) a disponibilidade de recursos para a área de *compliance*.

Sem o apoio do mais alto escalão não é possível nem se falar em Programa de Integridade. Isso porque a alta gestão é tomada por todos como um modelo, ou um parâmetro a ser seguido. Quando os *stakeholders* de uma organização percebem o envolvimento por parte do alto escalão, todos os demais passam a se envolver de forma diferente.

Se em uma organização privada a empresa é a “cara do dono”, na Administração Pública não é diferente, são os gestores os responsáveis a dar o exemplo dos trabalhos e das atividades.

Neste contexto da construção e perpetuação da cultura organizacional íntegra, a ideia vai além entre fazer o certo e o errado, o aceito e o não aceito, tem-se o elemento da ética e da moral a serem perseguidos. Assim, o servidor público não deve somente decidir entre o legal e o ilegal, o injusto e o justo, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, pois está proibido de desprezar o elemento ético de sua conduta (inciso II do Art. 3º do Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994)⁴¹³.

O fator da moralidade Administrativa também não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo (inciso III do Art. 3º do Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994)⁴¹⁴.

Neste ponto, cabe à auditoria averiguar a obediência ao princípio da moralidade por parte dos gestores públicos, seja através de processos disciplinares abertos, seja por denúncias na ouvidoria da entidade.

Qualquer pessoa investida em cargo público federal encontra-se sob a obediência da Lei nº 8.112/1990 que institui o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das autarquias e das fundações federais na qual prevê além de orientações e direitos, as responsabilidades (Art. 121 e seguintes); as penalidades (Art. 127 e seguintes) e o Processo Administrativo Disciplinar ao qual o

⁴¹³ BRASIL, 1994b, *op. cit.*

⁴¹⁴ *Ibid.*

servidor pode estar sujeito. As penalidades vão desde uma advertência (art. 127, inciso I) a uma demissão (Art.127, inciso III) ou cassação de aposentadoria (Art. 127, inciso IV)⁴¹⁵.

Outra norma importante é a Lei de Improbidade Administrativa – Lei 14.230/2021⁴¹⁶, que busca inibir as práticas de imoralidade no exercício da função pública. São exemplos de práticas de improbidade administrativas: praticar ato que enseje enriquecimento ilícito através de qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, de mandato, de função, de emprego ou atividade nas entidades públicas; causar lesão ao erário por qualquer ação ou omissão dolosa que enseje efetivamente na perda patrimonial ou desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades; e praticar qualquer ato que atente contra os princípios da Administração Pública (Arts. 9º ao 11º da Lei nº 8.112/1990⁴¹⁷).

Um ponto importante trata-se da elaboração de políticas e documentos que corroborem com essa postura íntegra a qual se almeja. Ao contrário das empresas privadas, nas instituições públicas a alta direção não é perene, sua passagem muitas vezes é bem mais rápida, se limitando apenas a um exercício de mandato. Assim, a implementação do *compliance* e seu fiel comprometimento deve estar estabelecido em todos os documentos da instituição (código de ética, códigos de conduta) a fim de que possam ser utilizados como parâmetro para os trabalhos de auditoria.

Assim, não basta existirem as políticas e as práticas, é preciso também que tudo esteja devidamente documentado.

O gestor público de alto escalão ainda possui o agravante que em alguns casos, o seu processo de ingresso ocorre por livre nomeação, sem a necessidade de possuir qualquer vínculo com o órgão ou a entidade na qual se vai comandar, e ao final do seu período, se desvincula da organização passando a missão, aos que lá permanecerão (servidores efetivos), afim de darem continuidade aos trabalhos iniciados.

⁴¹⁵ BRASIL. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 abr. 1991.

⁴¹⁶ BRASIL. Lei nº 14.230, de 25 de outubro de 2021. Dispõe sobre improbidade administrativa. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 2021c.

⁴¹⁷ BRASIL, 1990, *op. cit.*

Logo, a auditoria como órgão permanente da entidade deve estar atenta a existência e implementação de um Programa de Integridade efetivo por parte da gestão, com o intuito de que esse não esteja associado à gestão de “A” ou de “B”.

Por fim, tem-se a questão da disponibilidade de recursos. Não se faz *compliance* sem recursos, incluindo o financeiro. A disponibilidade de recursos trata-se de um ganho futuro, às vezes não avaliado, pela entidade.

Há custos com a implementação de sistemas de controles, com a realização de capacitação para todos os níveis da organização, e nas relações dos chamados “parceiros de negócios”⁴¹⁸, ou *stakeholders*.

Os parceiros de negócios são a parte externa com a qual a organização tem ou planeja estabelecer alguma forma de relacionamento de negócio (como clientes, provedores terceirizados, contratados, consultores, subcontratados, fornecedores, vendedores, conselheiros, representantes e intermediários).⁴¹⁹ Dados demonstram que o maior número de fraudes e atos de corrupção dentro da Administração Pública surge frente a essas relações envolvendo seus parceiros de negócios.

Umm importante gato que pode vir a ocorrer é com o processo de *due diligence*, mais comum, sem dúvidas, na iniciativa privada, mas que cabe perfeitamente em determinadas situações ao setor público.

Due diligence nada mais é que uma segunda checagem, ou seja, uma forma de se certificar ou conhecer os riscos as quais a instituição está sujeita, como por exemplo, aqueles ligados as relações de parcerias ou de contratos firmados pelo poder público com outras organizações.

Muitas vezes, esses riscos podem ser mitigados, em outros casos, não. Assim, diante de um risco inevitável cabe a organização apenas duas medidas: a de encerrar com a raiz do risco – não contratando ou não firmando parceria de

⁴¹⁸ ABNT, 2017, *op. cit.*

⁴¹⁹ Tem-se como exemplos de “parceiros de negócios” as Fundações de Apoio que prestam serviço às Universidades Federais (autarquias federais), na qual desenvolvem uma parte das atividades da instituição, geralmente, de extensão. Nesse tipo de prestação de serviço, projetos são gerenciados pelas fundações afim de que a ciência possa se desenvolver com tranquilidade, sendo subsidiada com recursos das próprias Universidades. Essa parceria, no entanto, merece bastante atenção, pois ainda que não pertencentes a sua estrutura, recebem dinheiro público para administrar as atividades e por isso estão sujeitas as regras de *accountability*. Outro exemplo são as empresas subsidiárias, que atuam como braços de algum órgão ou entidade da administração. Na verdade, empresas contratadas, fundações e subsidiárias mantidas pelo poder público, todas elas se não monitoradas pelas auditorias internas podem se tornar foco de grandes casos de corrupção.

negócios, a fim de que aquele risco passe a não mais existir, ou se cercar de meios para controlá-lo. É nesse momento que voltamos a avaliar o apetite ao risco da instituição. Ele servirá sempre de balizador das decisões com relação à disposição da instituição.

Desta forma, cabe à auditoria averiguar a disponibilidade de recursos que é concedida à área de *compliance* para que ela possa operacionalizar o programa de forma plena, incluindo as capacitações e treinamentos, além de processos de *due diligence* – na busca de mitigação de riscos de integridade.

Por fim, a auditoria pode zelar pela postura íntegra da alta gestão cobrando desta uma posição efetiva e comprometida em relação às suas ações de *compliance* em toda a instituição, através da edição de normas, incentivos e se fazendo exemplo a seguir.

5.1.2 Auditoria interna e as unidades de *compliance* ou integridade

Quando se trata de auditoria interna envolvendo integridade, uma coisa inicialmente precisa ficar clara, é que se tratam de áreas distintas. Como visto, o *compliance* têm a sua função própria e a auditoria a dela, e ambos conjuntamente buscam melhorias para a organização.

A auditoria interna atua de forma pontual e sistemática na análise de processos e atividades com relação às suas regularidades e riscos, enquanto a unidade de integridade atua de forma integrada por toda a instituição, conciliando diversos setores na busca de uma cultura de integridade.

Sendo assim, pode-se resumir que a auditoria interna possui um papel de fiscalização *a posteriori* da atividade de *compliance*.

Há dois pontos importantes nessa relação: (i) o livre acesso da área de *compliance* à alta gestão; e (ii) a realização de auditoria na área de integridade.

Um dos pontos importantes que cabe à auditoria averiguar é a relação entre a área de *compliance* ou integridade e a alta gestão, ou seja, se há antes de tudo, acesso livre da área de integridade junto à alta administração.

Isso porque, não deve haver barreiras que impeçam a realização de reuniões, ou discussões a respeito de eventuais pautas ligadas à integridade institucional a qualquer tempo. O número de reuniões formais e informais com essas

áreas é um indicador de quanto realmente a alta gestão está comprometida com essas ações.

A participação da área de compliance nas reuniões (estratégicas e operacionais), por exemplo, também visa a colaboração no gerenciamento de risco em tempo real e de forma preventiva, uma vez que, a área de compliance passa a ter visibilidade das questões centrais que trazem risco à organização. Ao contrário do que se pensa, o objetivo não é participar das tomadas de decisão, mas manter a transversalidade das áreas.

Como mencionado anteriormente, a área de integridade necessita de acesso ilimitado e direto com a alta gestão, que comprometida com a cultura da integridade preze pelas medidas necessárias e tempestivas que envolvem a área de integridade.

Assim, uma notícia envolvendo a instituição ou órgão em um grande escândalo de corrupção não pode esperar, é preciso averiguar a situação o quanto antes, tomar as medias cabíveis e prestar contas à sociedade sobre o ocorrido, com vistas a evitar um escândalo irreparável. Muitas vezes acaba-se esquecendo do valor da imagem (reputação). Logo, as unidades de integridade devem estar ligadas à alta gestão, como uma espécie de apoio à governança.

Outro ponto, que pouco se comenta, é a possibilidade de a auditoria interna realizar auditoria na área de integridade (ou *compliance*) por meio do seu serviço típico de avaliação.

A auditoria no desempenho das suas atribuições voltadas à terceira linha do controle interno é o setor responsável em auditar a área de *compliance*, a fim de verificar o fiel cumprimento das normas bem como avaliar a sua efetividade.

Esse envolvimento entre auditoria interna e área de integridade possui certos limites, e um deles é a possibilidade de o auditor interno participar de comissões ou grupos de trabalhos envolvendo a elaboração de políticas ou realizando outras atividades no âmbito da integridade.

Um exemplo prático é a Portaria nº 1210/2020/GR de 14 de setembro de 2020, da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, que prevê no seu Art. 3º a participação da auditoria interna como um dos componentes do Comitê de Gestão

de Integridade (CGI). No entanto, a auditoria em respeito ao princípio da integridade deve estar livre de qualquer impedimento na realização dos seus trabalhos⁴²⁰.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU)⁴²¹, que foi aprovado por meio da Instrução Normativa nº 03 de 09 de junho de 2007, prescreve que, em cumprimento ao requisito ético da objetividade, “Os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional” (item 50, as seções II). Os requisitos éticos representam valores aceitáveis e esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais e visam promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria interna⁴²².

Nesse sentido, a objetividade pode ser garantida através da forma preventiva e repressiva.

A forma preventiva significa que os auditores devem se declarar impedidos de atuar em situações que possam vir a afetar o desempenho de suas atribuições. E no caso de dúvidas sobre o risco em relação a objetividade, devem procurar orientação com o supervisor do trabalho ou a comissão ética ou instancia similar existente na organização.

E de forma repressiva, os auditores devem se abster de auditar operações específicas as quais obtiveram envolvimento nos últimos 24 meses, seja na condição de gestor ou em decorrência de outros vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenha executado a atividade de forma operacional (item 52 da IN nº 03/2017)⁴²³.

Vale lembrar, sempre, que qualquer trabalho deve ser recusado caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade (item 53 da IN nº 03/2017)⁴²⁴.

⁴²⁰ SANTA CATARINA. Portaria nº 1210/2020/GR, de 14 de setembro de 2020. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 14 set. 2020.

⁴²¹ Estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

⁴²² BRASIL, 2017d, *op. cit.*

⁴²³ *Ibid.*

⁴²⁴ *Ibid.*

5.1.3 Auditoria interna e o gerenciamento de riscos

No que tange à auditoria interna e ao gerenciamento de riscos, dois pontos merecem atenção: (i) a elaboração de Plano de Auditoria baseada em riscos institucionais e de integridade; e (ii) a realização de auditorias nas áreas de gerenciamento de riscos.

Em relação ao primeiro ponto, tem-se que a definição das atividades e serviços a serem desempenhados pela auditoria interna governamental são pré-definidos em um documento denominado Plano de Auditoria Interna – PAINT, elaborados pela própria administração, mais especificamente pela área de auditoria.

Até pouco tempo atrás esses planos eram elaborados de forma individualizada por cada entidade, com base em critérios definidos por elas, mas com o propósito de agregar valor à gestão. Com o advento da norma de gestão de riscos, em que as instituições passaram a ter a sua própria matriz de risco, a CGU vem orientando aquelas entidades que já possuem a sua matriz a utilizá-las para a elaboração do seu PAINT. De forma tímida, poucas instituições vêm utilizando as suas matrizes de risco na elaboração do PAINT. Um exemplo é a Universidade Federal de Santa Catarina que pela primeira vez, fez uso da matriz para a construção do seu plano de auditoria voltadas ao exercício de 2023.

Durante a elaboração do PAINT, uma das etapas é a identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela Unidade de Auditoria Interna Governamental em um determinado período de tempo (item 84 da IN nº 03/2017)⁴²⁵. Nesta etapa, a Unidade de Auditoria Interna Governamental deve realizar a prévia identificação de todo o universo auditável (item 85 da IN nº 03/2017)⁴²⁶, considerando as estratégias, os objetivos, as prioridades, expectativas da alta administração e demais partes interessadas, as metas da unidade auditada, os riscos e controles internos a que seus processos estão sujeitos. O resultado é um plano de auditoria interna baseado em riscos (item 84 da IN nº 03/2017)⁴²⁷.

No âmbito da Administração Pública Federal do Poder Executivo, as regras para a elaboração e aprovação do PAINT estão na recente Instrução Normativa nº 05 de 2021. De acordo com a instrução, o plano de Auditoria Interna deve ser

⁴²⁵ *Ibid.*

⁴²⁶ *Ibid.*

⁴²⁷ *Ibid.*

elaborado com a finalidade de definir os trabalhos prioritários a serem realizados no período objeto do plano, considerando os riscos significativos a que a unidade auditada está exposta e os seus processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (Art. 3º, inciso II da Instrução Normativa nº 05, de 27 de agosto de 2021)⁴²⁸.

Assim, o Responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria, de forma consistente com objetivos e metas institucionais. Mas caso, a unidade auditada ainda não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos, a UAIG deve se comunicar com a alta administração, de forma a coletar informações sobre suas expectativas e obter entendimento dos principais processos e dos riscos associados. E com base nessas informações, a unidade elaborará o seu Plano de Auditoria Interna, priorizando os processos ou unidades organizacionais de maior risco (Alta Administração)⁴²⁹.

O planejamento da UAIG deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas⁴³⁰.

É importante considerar que a avaliação de riscos que subsidiou a elaboração do Plano de Auditoria Interna da UAIG deva ser discutida com a alta administração e documentada, pelo menos, anualmente (item 89 da IN nº 03/2017)⁴³¹.

Vale lembrar que essas matrizes de riscos são construídas por servidores capacitados e que por um longo período passaram desenvolvendo indicadores para que ela fosse elaborada, juntamente com os gestores de cada área.

É bem verdade que os auditores internos e os gerentes de risco compartilham alguns conhecimentos, habilidades e valores. Ambos, por exemplo, compreendem os requerimentos de governança corporativa; possuem habilidades

⁴²⁸ BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 5, de 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 set. 2021d. Seção 1, p. 160.

⁴²⁹ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

⁴³⁰ *Ibid.*

⁴³¹ *Ibid.*

em gerenciamento de projetos, análise e facilitação e prezam o equilíbrio saudável de risco, ao invés de se assumir riscos extremos ou de assumir um comportamento de se evitar riscos. Entretanto, os gerentes de risco, como tal, servem tão somente à administração da organização e não têm que prover avaliação objetiva e independente ao comitê de auditoria. E tão pouco os auditores internos devem subestimar as áreas de conhecimento especializadas dos gerentes de riscos (tais como: transferência de risco e técnicas de quantificação e modelagem de riscos), as quais estão fora do corpo de conhecimento da maioria dos auditores internos⁴³².

Assim, cada área possui sua competência, devendo haver sempre o respeito mútuo.

O Instituto de Auditores Internos orienta que qualquer auditor interno que não possa demonstrar as habilidades e conhecimentos apropriados não deveria assumir um trabalho na área de gerenciamento de riscos. Além disso, o líder de auditoria interna não deveria prover serviços de consultoria nesta área se as habilidades e conhecimentos adequados não estejam disponíveis dentro da atividade de auditoria interna e não possam ser obtidos de outra forma⁴³³.

Uma das discussões na utilização das matrizes de riscos nos planos de auditoria interna é a forma como as matrizes são desenvolvidas. Isso porque, se considerarmos que geralmente os dois indicadores mais utilizados para definir o grau de risco são impacto (grau de impacto que ocasionaria na organização caso o evento viesse a ocorrer) e probabilidade (baseado na quantidade de vezes que um evento de risco já ocorreu ou que tem a possibilidade de ocorrer), teríamos o seguinte quadro:

⁴³² IIA, 2009, *op. cit.*

⁴³³ *Ibid.*

Quadro 9 – Exemplo de matriz de risco – Impacto x Probabilidade

Impacto	1	2	3	4	5
	Baixíssimo	Muito baixo	Médio	Alto	Muito alto
Probabilidade	1	2	3	4	5
	Baixíssimo	Muito baixo	Médio	Alto	Muito alto

Impacto X Risco	1 a <5	5 a <10	10 a <15	15 a <20	20 a 25
Nível do Risco	Aceitável	Tolerável	Razoável	Intolerável	Inaceitável

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Assim, no caso de uma instituição ter dois riscos – “Risco X” e “Risco Y”, na qual o “Risco X” – ligado a área de licitações - possuísse grau de impacto igual a 5 (o mais alto) pelo fato de envolver recursos financeiros e probabilidade igual a 1 – pelo fato de possuir pouquíssimos históricos de falhas (atividade estruturada e organizada); e o “Risco Y” - ligado à área de gestão de pessoas, possuísse um grau de impacto igual a 3, e uma probabilidade igual a 5 – por possuir altíssimos históricos de falhas (atividade mal estruturada e desorganizada), teríamos como resultado, o Risco X com um nível de 5 (tolerável) e o Risco Y com um nível de 15 (intolerável), conforme a figura a seguir.

Figura 8 – Aplicação da matriz de risco em X e Y

Fórmula: Risco = Probabilidade x Impacto
Risco X = Probabilidade 1 e Impacto 5 (1x5)
Risco X = 5 (tolerável)
Risco Y = Probabilidade 5 e Impacto 3 (5x3)
Risco X = 15 (intolerável)

Fonte: Elaborada pela autora, 2023.

Desta forma, considerando que o grau de probabilidade e de impacto se mantivessem, regularmente quando a auditoria se valesse da matriz de risco da

instituição, tenderia a chegar sempre ao mesmo resultado, incorrendo no risco de não conseguir abordar ou incluir a temática do risco da licitação, pois esse, sempre constaria como um risco tolerável ou aceitável pela organização.

Isso faz concluir que a gestão de risco que atualmente é aplicada no poder público é quase que estática, na qual se mantém o vício de reanalisar os mesmos eventos sob a mesma classificação de probabilidade e impacto a partir de uma média histórica.

Em que pese, essa situação ser frequente nas organizações públicas que utilizam as suas matrizes de risco, o Manual Referencial Técnico, esclarece que a utilização da matriz não significa somente e constantemente abordar os riscos mais graves, mas pelo contrário, menciona que o Plano de Auditoria Interna deve considerar a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos auditáveis, evitando o acúmulo dos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto, de forma a permitir que objetos considerados de menor risco, também possam ser avaliados periodicamente (item 88 da IN nº 03/2017)⁴³⁴.

Logo, ainda que muitas vezes os resultados sejam tendenciosos a se repetirem, cabe ao responsável pela auditoria interna, realizar uma avaliação e proceder com um rodízio entre os objetos, justificando os seus motivos.

Outra prática importante no gerenciamento de risco no setor público seria a criação da cultura da avaliação do risco residual, muito própria do setor privado, em que a Administração avaliaria os riscos a qual encontra-se exposta, após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco (Art. 2º, XV, IN Conjunta MP/CGU Nº 01/2016).

Ainda na etapa de planejamento e seleção dos riscos, verifica-se que as auditorias se utilizam apenas dos riscos organizacionais em geral, esquecendo que há riscos de integridades específicos no combate à corrupção. Algumas entidades separam inclusive os setores, de um lado a Gestão de Riscos responsável em administrar os riscos institucionais e de outro a área de *compliance* ou de integridade voltada a mapear os riscos de integridade.

Sendo assim, o ideal seria que ambos os riscos pudessem ser contemplados no planejamento da auditoria interna.

⁴³⁴ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

Por isso, talvez uma proposta fosse a mescla dessas duas matrizes na elaboração do plano. De forma, que durante a construção do PAINT o chefe da auditoria interna (ou aquele designado a elaboração do PAINT) realizasse uma divisão dos riscos, agregando em seu planejamento, por exemplo 20% de riscos de integridade, 20% de riscos institucionais toleráveis (rodízio), e os outros 60% com os riscos institucionais não toleráveis.

Vale ressaltar que o PAINT, ainda que elaborado pela área de auditoria interna, requer a aprovação pelo conselho de administração ou instância equivalente do órgão ou entidade, ou, na ausência desse, por seu dirigente máximo, antes do início do exercício a que se refere. (Art. 7º, da Instrução Normativa nº 05, de 27 de agosto de 2021)⁴³⁵.

E essa é uma das oportunidades para que a alta administração reafirme o seu compromisso com o Programa de Integridade exigindo, caso ainda não esteja, a seleção dos trabalhos baseados em riscos.

Vale lembrar que, além da seleção baseada em riscos, a demanda de uma auditoria pode ser valer de outras situações como: obrigação normativa; solicitação da alta administração; solicitação de órgãos de controle interno ou externo; e, outras situações, com as devidas justificativas para a sua seleção (§1º do art.4º, IN nº 05)⁴³⁶.

O segundo ponto que merece atenção diz respeito à realização de auditoria na área de gestão de risco. Da mesma forma como mencionamos na área de *compliance*, é a auditoria interna o órgão competente em fiscalizar a área de gestão de riscos, a fim de averiguar a efetividade das suas atividades em toda a organização.

O gerenciamento dos riscos, requer monitoramento contínuo, e uma das grandes preocupações da auditoria deve ser exatamente essa, averiguar se os controles desses riscos estão ocorrendo e se medidas estão sendo cobradas para a sua mitigação. Isso não impede também, que novos riscos comecem a ser mapeados. Conforme mencionamos em outro momento, pior do que a existência de um risco, é ele existir e não termos conhecimento dele.

⁴³⁵ BRASIL, 2021d, *op. cit.*

⁴³⁶ *Ibid.*

Na prática, o que se tem verificado é que as matrizes não condizem muitas vezes com a realidade do setor ou departamento, quando são submetidas as avaliações de auditoria, onde os riscos ali catalogados não existem, ou deixaram de existir, ou não foram atualizados. Sendo assim, é fundamental que a área de gestão de riscos também seja submetida a uma auditoria, como forma de monitorar a atualização dessas informações.

Logo, o monitoramento dos riscos, se faz tão necessário e deve ser sempre motivo de uma auditoria. Ocorre que essa auditoria não pode se dar de qualquer forma, é preciso estabelecer limites nessa relação.

Como bem se sabe, todos na organização desempenham um papel para garantir o sucesso do gerenciamento de riscos corporativo, mas a responsabilidade principal na identificação dos riscos e seu gerenciamento está depositada na administração⁴³⁷.

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação e de consultoria. Seu papel fundamental em relação ao GRC é fornecer avaliação objetiva ao conselho quanto à eficácia do gerenciamento de riscos.

De fato, pesquisas têm mostrado que o conselho de diretores e auditores internos concordam que as duas formas mais importantes da auditoria interna prover valor à organização são fornecer avaliação objetiva de que os maiores riscos do negócio são gerenciados adequadamente e fornecer a avaliação de que a estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno está operando eficazmente⁴³⁸.

Um dos principais requerimentos do conselho (ou seu equivalente), é obter a avaliação de que os processos de gerenciamento de risco estão funcionando eficazmente e que os principais riscos estão sendo gerenciados a um nível aceitável.

É provável que a avaliação possa vir de diferentes fontes, além da auditoria interna, como pela própria administração, por auditores externos e revisões de especialistas independentes.

No caso da auditoria interna serão fornecidas avaliações em três áreas: Processos de gerenciamento de risco, tanto no seu desenho, quanto em quão bem eles estão operando; Gerenciamento daqueles riscos classificados como “principais”

⁴³⁷ IIA, 2009, *op. cit.*

⁴³⁸ *Ibid.*

(key), incluindo a eficácia dos controles e outras respostas aos riscos; e Avaliação adequada e confiável dos riscos e reporte da situação do risco e do controle⁴³⁹.

A unidade de auditoria interna atuará avaliando questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da unidade auditada e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações. Ademais, a equipe de auditoria deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos⁴⁴⁰.

Em relação aos controles internos da gestão, a avaliação deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também é preciso verificar se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos a eles associados, considerando como atua a alta administração na sua prerrogativa de responsável pela implementação de controles e posterior supervisão do seu funcionamento. A avaliação sobre os controles deve contemplar o alcance dos objetivos estratégicos; a confiabilidade e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis e regulamentos, entre outros⁴⁴¹.

A dificuldade nesta relação entre a auditoria interna e a gestão de riscos, encontra-se nos seus limites de atuação. Assim sendo, o IIA⁴⁴², em um dos seus pronunciamentos, apresentou a abrangência das atividades de GRC e indicou quais papéis uma atividade profissional eficaz de auditoria interna deveria, e igualmente importante, não deveria assumir.

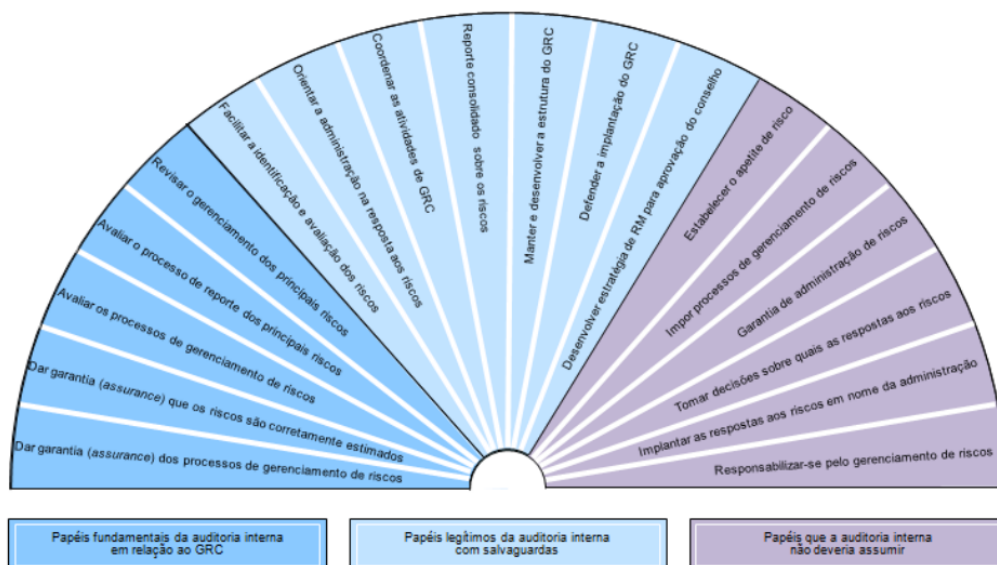
⁴³⁹ *Ibid.*

⁴⁴⁰ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 15.

⁴⁴¹ BRASIL, 2017e, *op. cit.*, p. 15.

⁴⁴² IIA, 2009, *op. cit.*

Figura 9 – O papel da auditoria interna no GRC



Fonte: IAA, 2009, p. 4.

As atividades à esquerda da figura são todas atividades cujo objetivo é fornecer uma avaliação de gerenciamento de risco. Logo, uma atividade de auditoria interna em conformidade com as *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna* pode, e deveria, desempenhar pelo menos algumas destas atividades.

Já no centro da figura estão localizados os papéis de consultoria que a auditoria interna pode assumir em relação ao GRC. Quanto mais à direita a auditoria interna se propõe a ir, maiores serão as salvaguardas requeridas para assegurar que sua independência e objetividade sejam mantidas. Alguns dos papéis de consultoria que a atividade de auditoria interna pode assumir são⁴⁴³:

- Disponibilizar para a administração as ferramentas e técnicas utilizadas pela auditoria interna para analisar riscos e controles;
- Ser o defensor da implantação do GRC na organização, alavancar sua especialização no gerenciamento de riscos e controles e seu conhecimento global da organização:
- Prover aconselhamento, facilitar grupos de discussão (workshops), orientar a organização sobre risco e controle e promover o desenvolvimento de uma linguagem, estrutura e entendimento comuns;
- Atuar como um ponto central de coordenação, monitoramento e reporte de riscos; e
- Dar suporte ao trabalho da administração na identificação da melhor forma de se mitigar um risco.

⁴⁴³ *Ibid.*, p. 5.

Um fator importante quanto aos serviços de consultoria é determinar se o auditor interno está assumindo qualquer responsabilidade que seja da administração. Pois a auditoria interna pode prestar serviços de consultoria, contanto que não tenha nenhum papel de gerenciar os riscos de fato – já que isto é responsabilidade da administração – e contando que a alta administração ativamente endosse e dê suporte ao GRC. O IIA recomenda que, quando uma atividade de auditoria interna atuar no auxílio à equipe da administração na configuração ou aperfeiçoamento dos processos de gerenciamento de riscos, seu planejamento de trabalho deve incluir uma estratégia clara e um cronograma para migrar a responsabilidade destes serviços para membros da equipe da administração⁴⁴⁴.

Logo a auditoria interna pode prestar serviços de consultoria que melhorem os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização, porém com bastante cuidado. A extensão da consultoria por um auditor interno no GRC irá depender dos outros recursos, internos e externos, disponíveis ao conselho e da maturidade de risco da organização e é provável variar com o passar do tempo⁴⁴⁵.

A auditoria interna pode estender seu envolvimento no GRC, como mostra a figura, desde que aplicadas algumas condições (salvaguardas). As condições são: i) de alguma forma deve estar claro que a administração é a responsável pelo gerenciamento de riscos; (ii) as responsabilidades do auditor interno devem estar documentadas no estatuto da auditoria e aprovada pelo comitê de auditoria; (iii) a auditoria não deverá gerenciar nenhum dos riscos em nome da administração; (iv) a auditoria deveria prover aconselhamento, provocar e dar suporte ao processo de tomada de decisão da administração, mas não sendo ela a tomar as decisões de sobre gerenciamento de riscos; (v) a auditoria não poderá dar avaliação objetiva em qualquer parte da estrutura de Gerenciamento de Riscos pela qual ela seja responsável. Essa avaliação deve ser realizada por outras partes devidamente qualificadas; e (vi) qualquer trabalho deveria ser considerado como trabalho de

⁴⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁴⁵ *Ibid.*

consultoria, com exceção das atividades de avaliação e as normas de implantação relativas a tais tipos de trabalho deveriam ser seguidas⁴⁴⁶.

Mais importante que saber o que a auditoria interna pode executar é saber os papéis que não deve assumir.

5.1.4 Auditoria interna e as medidas de monitoramento

Como último pilar e muitas vezes, tido como a última fase de implementação do Programa de Integridade – tem-se o monitoramento.

A área de *compliance* deve realizar de forma sistemática e periódica o monitoramento dos seus riscos, mas pode se valer também das auditorias realizadas pelo controle interno da instituição.

Porém, sabe-se que depois de listados todos os riscos de integridade é tarefa quase que impossível monitorar todos eles, assim, as áreas tendem a se concentrar naquelas de maior “prejuízo” institucional, ou de maior risco. É nesse momento que a auditoria interna colabora, com o trabalho em paralelo, por meio dos seus relatórios de avaliação. Ou seja, a auditoria se torna um braço ao monitoramento das medidas de *compliance*.

Em todo relatório de avaliação, seja qual for o objeto, a auditoria deve incluir a análise dos riscos a qual a área encontra-se sujeita.

A alta gestão preocupada e comprometida com a cultura organizacional, também pode vir a estar solicitando as auditorias internas de cunho extraordinário, mesmo após a elaboração e aprovação do plano de auditoria interna (PAINT) em determinada área a fim de averiguar as condições e medidas de controle que estejam sendo tomadas em relação a determinado risco.

Isso porque é permissível a solicitação e a inclusão repentina das chamadas auditorias “extraordinárias”, ou “demandas extraordinárias”, que constituem trabalhos, cuja necessidade surge ao longo do período de execução do Plano de Auditoria Interna. E sendo consideradas importantes pela UAIG e aprovadas pela instância responsável pela aprovação do Plano, podem vir a ser incorporadas dentre as demandas já existentes⁴⁴⁷.

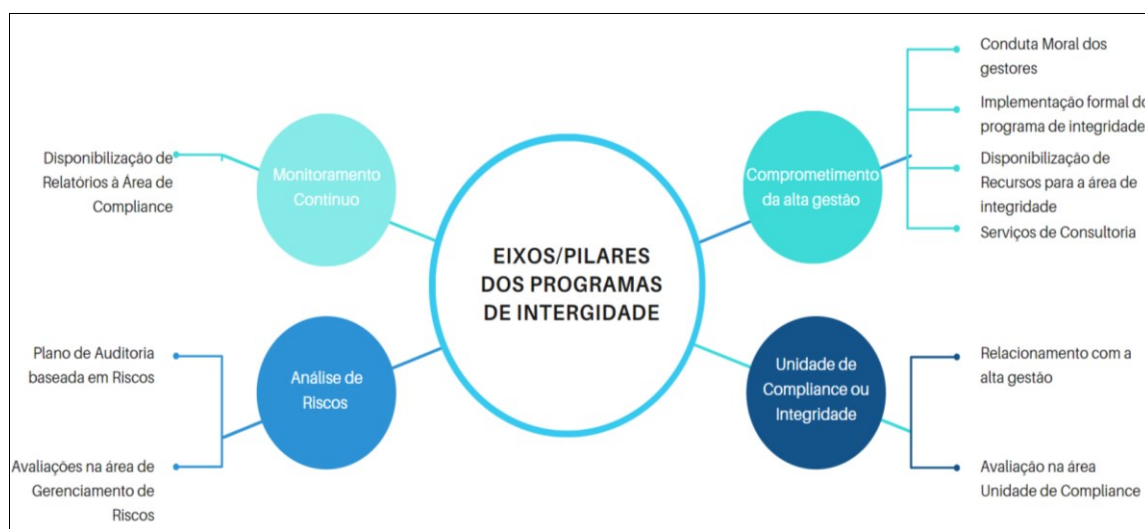
⁴⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁴⁷ BRASIL, 2017e, *op. cit.*

Desta forma, a auditoria pode buscar contribuir em várias medidas na implementação e manutenção de um *compliance* efetivo no ambiente público, como pode, em alguns casos, ser provocada pela alta administração, que possui interesse e deve manifestar o seu mais sincero comprometimento.

A figura a seguir busca sintetizar as relações entre a auditoria interna e os pilares e eixos do Programa de Integridade vistos até aqui.

Figura 10 – Síntese das relações entre os eixos e pilares dos programas de integridade e a auditoria interna governamental



Fonte: Elaborada pela autora, 2023.

Na figura, portanto, é possível verificar as possíveis contribuições da auditoria interna em relação aos quatro eixos/pilares dos programas de integridades das instituições públicas federais do poder executivo.

Na sequência buscará relacionar ainda os serviços da auditoria interna com as medidas de combate à corrupção que somado aos programas de integridade coíbem as práticas ilegais e imorais na Administração Pública.

5.2 A RELAÇÃO COM O COMBATE À CORRUPÇÃO INSTITUCIONAL

Conforme já mencionado no Capítulo 3, a implementação do programa de *compliance* no âmbito da Administração Pública vai muito além dos seus quatro pilares. Isso porque, no que se refere ao setor público, o *compliance* se

operacionaliza pelos programas de integridade, cujo objetivo é mitigar riscos ligados a integridade.

Por isso, a relação da auditoria interna ultrapassa os quatro pilares e adentra ao combate à corrupção, por meio de medidas como: a disseminação dos códigos de conduta e de ética; a realização de serviços de apuração; a promoção da comunicação; o fomento à cultura de Integridade; o acompanhamento nos processos de gestão de pessoas (seleção e treinamento); o acompanhamento das recomendações do controle interno e externo; e as análises dos processos de ouvidoria e apuração de denúncias da instituição.

5.2.1 O papel da auditoria interna na disseminação dos códigos de conduta e de ética

Toda instituição deve estar equipada com um código de ética, que pode ser definido como um conjunto de princípios convencionais que obriga qualquer pessoa, do nível gerencial ao operacional, a comportar adequadamente de acordo com as expectativas das partes interessadas⁴⁴⁸.

O código de ética se constitui como uma orientação moral a ser obedecida por todos os gerentes e funcionários de uma organização para manter a credibilidade⁴⁴⁹.

Em todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, indireta autárquica e fundacional, ou em qualquer órgão ou entidade que exerça atribuições delegadas pelo poder público, é obrigatória a criação de uma Comissão de Ética, encarregada de orientar e aconselhar sobre a ética profissional do servidor, no tratamento com as pessoas e com o patrimônio público, competindo-lhe conhecer concretamente de imputação ou de procedimento susceptível de censura (inciso XVI do Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994⁴⁵⁰).

É a Comissão de Ética a responsável em fornecer, aos organismos encarregados da execução do quadro de carreira dos servidores, os registros sobre sua conduta ética, para o efeito de instruir e fundamentar promoções e para todos os

⁴⁴⁸ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **ISSAI 30 – Código de ética**. Vienna: INTOSAI, 2016.

⁴⁴⁹ ISSAI, 2023b, *op. cit.*

⁴⁵⁰ BRASIL, 1994b, *op. cit.*

demais procedimentos próprios da carreira do servidor público (inciso XVIII, do Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994⁴⁵¹).

Todas as instituições públicas devem divulgar o seu Código de Ética como parte integrante da prevenção da corrupção e a auditoria interna pode colaborar.

O Código de Ética e de Conduta são documentos passíveis de sofrerem avaliação por parte da auditoria interna, não somente quanto ao seu conteúdo, mas sob a sua efetividade. É preciso ter certeza de que os servidores não apenas saibam da sua existência, mas o conheça e reconheça como condutas a serem seguidas.

Assim, durante o desempenho de suas atividades de avaliação, devem os auditores questionar o conhecimento desses Códigos pelos servidores.

Como orientação, o Guia de Diretrizes para a auditoria interna de prevenção da corrupção – GUID 5270⁴⁵², sugere algumas perguntas a serem feitas pelo auditor, durante o seu trabalho, em relação ao código de ética, como por exemplo: 1. A organização possui um código de ética? 2. O que está estipulado no código de ética? 3. O código de ética estabelece valores fundamentais de uma organização, como integridade, independência, objetividade, imparcialidade, confidencialidade e competência? e 4. O código de ética estabelece as obrigações da organização gerência e equipe para atender aos valores fundamentais?

É importante que as perguntas sejam feitas não apenas aos gestores, que tendem a responder de forma positiva a respeito, mas a todos os servidores, a fim de que o auditor avalie se as normas de conduta são realmente de conhecimento geral.

Os trabalhos realizados pela Comissão de Ética também devem ser avaliados, pois a efetividade dos códigos é atingida por meio dos seus procedimentos de atuação.

5.2.2 Os serviços de apuração

Através dos serviços de apuração a auditoria poderá contribuir e muito no combate à corrupção. A apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade

⁴⁵¹ *Ibid.*

⁴⁵² ISSAI, 2023b, *op. cit.*, p. 33.

praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais.

Contudo, tal responsabilidade pode vir a ser atribuída às Auditorias Internas (AUDIN) tanto por força de normativo, como por decisão da alta administração.

Ademais, em que pese o dispositivo legal não ter sido explícito quanto às AUDIN, por definição, a atividade de auditoria interna governamental prevê que os auditores internos governamentais devam: a) estar alertas a situações ou transações que possam caracterizar indícios de fraude ou de ilegalidades, ainda que não possuam estrutura específica de apuração; b) possuir conhecimentos suficientes sobre os principais riscos de fraudes, bem como a predisposição para identificá-los adequadamente, verificando, inclusive, se a organização possui controles para o seu devido tratamento; c) quando houver indícios suficientes, realizar o adequado e tempestivo encaminhamento das informações às instâncias competentes.

Considerando que é muito melhor prevenir do que remediar, o combate à corrupção por parte das auditorias internas deve ser multifacetado, e por isso elas devem considerar os seguintes aspectos: (a) incorporar questões de corrupção e irregularidades no trabalho de rotina da auditoria interna; (b) aumentar a conscientização pública sobre corrupção e outras irregularidades por meio da divulgação oportuna e pública das constatações de auditoria; (c) aprimorar métodos e ferramentas de combate à corrupção e outros tipos de irregularidades; (d) fornecer meios para que os denunciante denunciem casos de irregularidade e (e) cooperar com outras instituições na luta contra a corrupção⁴⁵³.

As unidades de auditoria devem analisar os fenômenos de corrupção (sua ocorrência, causas, áreas e mecanismos) conforme apropriado durante cada auditoria e, por meio delas, os auditores devem tentar identificar formas de reduzir a arbitrariedade na aplicação de regras e regulamentos, simplificar os procedimentos administrativos e eliminar o acesso desigual à informação. Por meio da análise diária da unidade de auditoria interna das irregularidades identificadas durante as auditorias e da análise da legislação, a unidade de auditoria deve tentar identificar mecanismos que podem contribuir para a corrupção. Por meio do seu trabalho, a unidade de auditoria deve tentar influenciar as leis e regulamentos para que eles próprios não estimulem a corrupção. Se a auditoria interna decidir que uma lei ou

⁴⁵³ ISSAI, 2023b, *op. cit.*, p. 16.

regulamento cria uma situação que permite ou encoraja a corrupção, ela faz propostas de mudança⁴⁵⁴.

Vale ressaltar, que quando são identificadas irregularidades em uma auditoria, a unidade deve recomendar medidas corretivas, embora a maioria das unidades de auditoria interna não tenha poderes executivos e não emita sentenças judiciais⁴⁵⁵.

Ao levar a cabo esta estratégia abrangente de combate à corrupção e outros tipos de irregularidades, a unidade de auditoria interna ajuda a fortalecer os sistemas de gestão financeira das instituições públicas, sabendo que a responsabilização permanente dentro do governo criará um ambiente preventivo que não favorece a corrupção e outros tipos de irregularidades⁴⁵⁶.

Simultaneamente, as unidades de Auditoria devem avaliar os controles internos (uma importante linha na prevenção de irregularidades) e fazer recomendações para fortalecer quaisquer deficiências identificadas⁴⁵⁷.

Algumas perguntas também podem ser feitas quando a auditoria interna audita uma atividade vulnerável à corrupção, como por exemplo: Já houve casos de corrupção na área de atuação? Terceiros tentaram influenciar as decisões de um membro da equipe nesta área? A área administra fundos ou recursos orçamentários? A área é responsável por contratos, subsídios, financiamentos? A integridade pessoal é a única barreira à corrupção na área de atividade? Ou o Processo de tomada de decisão prevê o duplo controle prévio envolvendo mais de um responsável⁴⁵⁸?

Desta forma, a apuração se demonstra como um tipo de serviço bastante efetivo no combate à corrupção nas instituições públicas.

5.2.3 A comunicação institucional e a cultura de integridade

As unidades de auditoria devem dar grande importância ao seu papel informativo e aumentar a conscientização pública sobre corrupção e outras irregularidades por meio da divulgação oportuna e pública de suas constatações de

⁴⁵⁴ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁵⁵ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁵⁶ *Ibid.*, p. 15-16.

⁴⁵⁷ *Ibid.*, p. 16.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, p. 27.

auditoria. O aumento da conscientização pública sobre a corrupção ajuda a promover a responsabilização⁴⁵⁹.

Por isso, a publicação dos relatórios deve ser acessível e a sua escrita clara e sucinta. É preciso que toda a sociedade, em especial os leigos, possam acompanhar as medidas de combate à corrupção.

Geralmente, as unidades de auditoria divulgam seus relatórios em seus sítios eletrônicos, mas esses não acabam gerando grande curiosidade por parte da população. Uma possibilidade mais efetiva, para isso talvez fosse investir em divulgações com artes, a fim de resumir o conteúdo do relatório em desenhos ou gráficos, com destaque aos principais pontos do objeto auditado.

A auditoria também poderia se habilitar a dar cursos, palestra; a realizar publicações de manuais e orientações em geral; e promover campanhas institucionais.

Ainda em relação à comunicação, a auditoria interna tem a função de realizar a comunicação entre o controle externo e a organização a qual se encontra vinculada. Assim, quando uma auditoria é realizada por parte do controle externo, o primeiro contato é feito por meio da auditoria interna que busca a partir de então, atender as recomendações repassadas pelo controle externo à entidade ou órgão auditado.

Cabe a ela também, monitorar as recomendações oriundas da própria unidade de auditoria interna. Pois logo que se finaliza um trabalho, geralmente, são geradas recomendações (ou seja, os achados demonstram que os critérios estabelecidos previamente na auditoria não estão sendo respeitados), que deverão ser monitorados por ela, a fim de que sejam atendidas o mais breve possível.

As recomendações emitidas nos trabalhos de auditoria devem ser acompanhadas de forma dinâmica e independente do instrumento de comunicação que as originou, podendo ser alteradas ou canceladas durante a fase de monitoramento em decorrência de alterações no objeto da recomendação ou no contexto da unidade auditada. No caso de recomendações provenientes de trabalhos de consultoria, deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a unidade auditada no planejamento dos trabalhos⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ *Ibid.*, p. 16.

⁴⁶⁰ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

Muitas vezes essas recomendações estão relacionadas a questões de integridade, como por exemplo: a criação de um canal de denúncias ou até mesmo a criação de um processo célere de apuração de denúncias.

Assim, cabe a auditoria interna acompanhar a implementação das recomendações e das determinações oriundas de instâncias do controle externo e do seu próprio controle interno.

Durante as auditorias devem ocorrer também o fortalecimento dos métodos/operações e sistemas de controle e da cultura de integridade.

O objetivo precípua da auditoria como já vimos é agregar valor, ou seja, colaborar com a governança da instituição ou organização. Cabe à auditoria (por meio de amostras) verificar os controles que estão sendo realizados no processo de utilização dos recursos (pessoal, matéria, financeiro) por meio de atividades (macroprocessos) até que esses gerem produtos, resultados que impactem a sociedade, de acordo com a finalidade da instituição, ou seja, alinhado ao seu propósito, objetivo – compatíveis com o seu planejamento estratégico.

Uma instituição que tem seu planejamento bem traçado, conduz os demais setores\departamento a fim de que o alvo seja o mesmo. Para isso, também não basta apenas ter o plano, mas disseminá-lo.

E muitas vezes a auditoria, através do seu trabalho contínuo de monitoramento é quem faz com que setores, departamentos, unidades e sessões se lembrem da sua finalidade. A auditoria, portanto, ao longo das suas atividades colabora com a propagação da cultura de integridade.

Um exemplo é quando uma equipe de auditoria em determinada instituição de ensino, tendo como escopo a análise de processo seletivo de curso de pós-graduação, busca demonstrar a área auditada a necessidade da inafastabilidade de um processo transparente, sem favoritismo (através de critérios bem definidos eliminando possíveis subjetividades), e sem conflitos de interesse (parentesco ou amizade). Afinal, não basta ser tem que parecer íntegro.

5.2.4 Gestão de pessoas

A gestão de recursos humanos baseada no mérito é um elemento chave no combate à corrupção. Para evitar a influência indevida dos processos de gestão de recursos humanos do setor público, os critérios e procedimentos de seleção e

promoção precisam ser justos, predefinidos e claramente documentados, de modo que a margem de discricionariedade e arbitragem seja limitada. Estruturas e mecanismos de apelação também precisam estar em vigor para garantir uma remediação eficaz. A gestão eficaz de recursos humanos pode reduzir os riscos potenciais e controlar as fraquezas através da nomeação de pessoal competente para implementar procedimentos e controles. Isso inclui também o pagamento de uma remuneração adequada e justa a todos os funcionários públicos para que não se envolvam em corrupção⁴⁶¹.

Em 2018 o TCU, órgão externo de fiscalização do Poder Executivo Federal, realizou auditoria operacional em instituições do Poder Executivo Federal para avaliar a exposição desses órgãos ao risco de fraude e corrupção⁴⁶².

O trabalho que foi realizado ao longo de 2018 buscou averiguar se os controles de prevenção e detecção relacionadas a fraude e corrupção dessas instituições estão compatíveis com seus poderes econômico e de regulação, bem como propor melhorias em práticas específicas, com o intuito de eliminar/mitigar causas sistêmicas, que favorecem a ocorrência de atos lesivos em organizações públicas⁴⁶³.

De acordo com o TCU, o trabalho permitiu verificar que as instituições da amostra possuem diversas limitações nos seus mecanismos de controle. Com destaque que nas 38 unidades com alto poder econômico, foram constatadas fragilidades alta ou muito alta nos seus sistemas de controle preventivo e detectivo de fraude e corrupção⁴⁶⁴.

E foram constatados os seguintes achados: (i) a ausência de critérios objetivos para ocupação de cargos/funções comissionados aumenta a exposição das instituições federais ao risco de fraude e corrupção, uma vez que essa modalidade de acesso não prevê exigências específicas de padrões éticos e de integridade aos ocupantes das vagas, como forma de prevenir a ocorrência de atos lesivos; e (ii) as instituições detentoras dos maiores poderes econômicos e de

⁴⁶¹ ISSAI, 2023b, *op. cit.*, p. 34.

⁴⁶² BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Auditoria operacional**: exposição da Administração Pública federal a fraude e corrupção. Brasília: TCU, [2023f]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/D6/55/61/40/5D0476101270AF66E18818A8/Ficha%20-%20Exposicao%20fraude%20e%20corrupcao-3_WEB.PDF>. Acesso em 26 de nov. 2022.

⁴⁶³ *Ibid.*

⁴⁶⁴ *Ibid.*

regulação declararam que as gestões da Ética e do Programa de Integridade são incipientes e, além disso, não há adoção sistemática de gestão de riscos relacionada à prevenção de casos de fraude e corrupção, tampouco de controles específicos para conter esses mesmos males⁴⁶⁵.

O ideal é que os servidores destinados às áreas mais vulneráveis à corrupção devam ser recrutados com especial diligência. Para cargos executivos ou de gestão, a necessidade de concluir treinamentos anticorrupção deve ser um pré-requisito para nomeação, promoção e sucessão⁴⁶⁶.

Em seus esforços para combater a corrupção a auditoria interna deve encorajar as organizações públicas a implementar procedimentos eficazes de triagem pré-contratação. Tais procedimentos devem verificar as qualificações, idoneidade e experiência dos potenciais candidatos a emprego. Técnicas específicas que devem ser usadas incluem a confirmação de qualificações educacionais e profissionais, verificação de antecedentes de emprego, pesquisas de antecedentes criminais e verificações de crédito. Essas técnicas de triagem pré-contratação devem, no entanto, ser realizadas de acordo com as leis e regulamentos apropriados. A triagem de candidatos pode reduzir a probabilidade de indivíduos com histórico de comportamento desonesto ou fraudulento receberem uma função dentro da organização e, portanto, é um importante procedimento de prevenção à corrupção⁴⁶⁷.

No setor público tais procedimentos de investigação sofrem algumas limitações, como é caso, da investigação de antecedentes criminais, em que o candidato esteja respondendo a um inquérito policial ou ação penal.

Nesse sentido, tem-se a decisão do Tribunal Superior, que por maioria, fixou a seguinte tese de repercussão geral no recurso extraordinário 560.900, proced.: Distrito Federal, relator: min. Roberto Barroso:

Sem previsão constitucionalmente adequada e instituída por lei, não é legítima a cláusula de edital de concurso público que restrinja a participação de candidato pelo simples fato de responder a inquérito ou ação penal⁴⁶⁸.

⁴⁶⁵ *Ibid.*

⁴⁶⁶ ISSAI, 2023b, *op. cit.*, p. 34.

⁴⁶⁷ *Ibid.*

⁴⁶⁸ EXISTÊNCIA de inquérito ou ação penal não implica eliminação em concurso. **Consultor Jurídico**, 27 jul. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-27/existencia-inquerito-ou-acao-penal-nao-implica-eliminacao-concurso>. Acesso em: 14 mar. 2023.

Uma outra prática muito utilizada no setor privado, mas que aqui encontra grandes limitações é a possibilidade de se realizar o mecanismo de rotação de trabalho. Isso porque a rotação de cargos é uma técnica de *design* de cargos que atribui sistematicamente funcionários a diferentes experiências e maior variedade de habilidades para aumentar a satisfação no trabalho e treiná-los. Além de ser um mecanismo de aprendizado, o rodízio de cargos também pode ser usado como ferramenta para prevenir a corrupção⁴⁶⁹. O que na Administração Pública somente ocorreria em momentos de substituição de chefias, mas que ainda sim, não configuraria uma rotação de trabalho, exatamente.

Quanto ao Treinamento e Capacitação dos servidores, cada instituição deve organizar um programa de treinamento para aumentar a conscientização dos funcionários sobre o perigo da corrupção. O programa de treinamento é necessário para acelerar a compreensão do perigo da corrupção, aumentando assim os esforços de prevenção da corrupção. O treinamento deve ser repetido periodicamente e deve abranger a necessidade e a classificação do cargo específico. Os funcionários recém-contratados passarão por treinamento específico anticorrupção a ser documentado no arquivo pessoal. Esforços devem ser feitos pela organização para garantir que uma compreensão clara do código e seus princípios seja alcançada pela equipe após o treinamento⁴⁷⁰.

Nesse sentido, cabe a auditoria interna, sempre realizar suas auditorias, não apenas checando a existência de cursos de capacitação, por meio de apresentação de fichas de frequência e fotos do curso, mas averiguando evidências de que as pessoas realmente estejam capacitadas, através de entrevistas a diversos setores, contendo perguntas simples como: Você conhece a política anticorrupção da organização? Você sabe quando e de que forma realizar uma denúncia? O que você faria se um fornecedor te entregasse algum brinde ou presente?

Ainda em relação aos treinamentos, a auditoria pode ser uma importante aliada do setor de gestão de pessoas, enquanto formadora e instrutora sob regras de conduta e ética, além de poder compartilhar com os demais setores, a respeito dos riscos aos quais está acostumada a lidar dentro da organização e quais medidas

⁴⁶⁹ *Ibid.*

⁴⁷⁰ ISSAI, 2023b, *op. cit.*, p. 35.

ou recomendações são aconselhadas em determinados casos. Sem dúvida, tende a ser uma troca positiva para a organização.

5.2.5 Ouvidoria e apuração de denúncias

A relação entre as auditorias internas e as ouvidorias já inicia na própria elaboração do planejamento do Plano de Auditoria Interna (PAINT).

Durante a elaboração do Plano de Auditoria Interna (PAINT) as Unidades de Auditoria Interna Governamental devem estabelecer um canal permanente de comunicação com as áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da unidade auditada e de outras instâncias públicas que detenham essa atribuição, de forma a subsidiar a elaboração do planejamento e a realização dos trabalhos de auditoria interna (item 90 da IN nº 03/2017)⁴⁷¹.

No âmbito da Administração pública Federal, é o Decreto 9.492, de 05 de setembro de 2018, responsável por regulamentar os procedimentos para a participação, a proteção e a defesa dos direitos do usuário de serviços públicos da Administração Pública federal, direta e indireta, de que trata a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017, e institui o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo federal (Art. 1º)⁴⁷².

Integram o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal, como órgão central, a Ouvidoria Geral da União (Ministério da Transparência e a Controladoria Geral da União) e como unidades setoriais, as ouvidorias dos órgãos e das entidades da Administração Pública federal (Art. 6º)⁴⁷³.

É competência dessas unidades setoriais do Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo: I - executar as atividades de ouvidoria previstas no art. 13 da Lei nº 13.460, de 2017; II - propor ações e sugerir prioridades nas atividades de ouvidoria de sua área de atuação; II - informar ao órgão central do Sistema de Ouvidoria do

⁴⁷¹ BRASIL, 2017d, *op. cit.*

⁴⁷² BRASIL. Decreto nº 9.492, de 5 de setembro de 2018. Regulamenta a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017, que dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública federal, institui o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo federal, e altera o Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 set. 2018d. p. 3.

⁴⁷³ *Ibid.*

Poder Executivo federal a respeito do acompanhamento e da avaliação dos programas e dos projetos de atividades de ouvidoria; IV - organizar e divulgar informações sobre atividades de ouvidoria e procedimentos operacionais; V - processar as informações obtidas por meio das manifestações recebidas e das pesquisas de satisfação realizadas com a finalidade de avaliar os serviços públicos prestados, em especial sobre o cumprimento dos compromissos e dos padrões de qualidade de atendimento da Carta de Serviços ao Usuário, de que trata o art. 7º da Lei nº 13.460, de 2017; e VI - produzir e analisar dados e informações sobre as atividades de ouvidoria, para subsidiar recomendações e propostas de medidas para aprimorar a prestação de serviços públicos e para corrigir falhas (art.10)⁴⁷⁴.

Quanto à apuração de denúncias, atualmente, são poucas as instituições que possuem um processo de apuração definido e efetivo.

As instituições ainda sofrem com a elaboração, implementação de processos de apuração e aplicação de sanções administrativas. A sanção é um dos principais meios de se evitar a perpetuação de práticas ilícitas abusivas no âmbito da Administração Pública.

Portanto, para que o canal seja um meio eficaz de se obter respostas aos ilícitos e erros no âmbito da administração, sua apuração de forma adequada e célere é de extrema importância.

A realização e os tramites relacionados ao processo administrativo de apuração de denúncia devem ser gratuitos, vedada a cobrança de importâncias aos usuários de serviços públicos (Art. 13)⁴⁷⁵.

Em nenhuma hipótese poderá se recusado o recebimento de manifestações formuladas, sob pena de responsabilidade do agente público (Art. 12)⁴⁷⁶. Sendo vedada as exigências relativas aos motivos que determinaram a apresentação de manifestações perante a unidade setorial do Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal (Art. 14)⁴⁷⁷.

A grande dificuldade na utilização dos canais de denúncias, é a identificação do acusador. No entanto, a certificação da identidade do usuário de serviços

⁴⁷⁴ *Ibid.*

⁴⁷⁵ *Ibid.*

⁴⁷⁶ *Ibid.*

⁴⁷⁷ *Ibid.*

públicos somente será exigida quando a resposta à manifestação implicar o acesso à informação pessoal própria ou de terceiros (Art. 15)⁴⁷⁸.

O direito ao anonimato é algo que merece ser visto com cuidado, uma vez que possíveis retaliações (perseguições) podem vir a ocorrer, entre chefias e subordinados, entre professores e alunos, gestores e assessores. Os grandes problemas encontram-se quando o denunciado é um membro do conselho de uma universidade ou até mesmo o reitor. Quem vai julgar o mais alto escalão da entidade? Como ter certeza de que o processo correrá até o seu trâmite final livre de intervenções?

Para garantir o cumprimento desses direitos (gratuidade, anonimato e outros) a auditoria, através de avaliações, deve realizar auditorias nas áreas de recebimentos de denúncias para acompanhar o processo de instrução, incentivo e encaminhamento das denúncias oferecidas pelos usuários.

As instituições públicas na busca de disseminar a cultura da denúncia responsável, deve esclarecer todo o processo de como se fazer, bem como, as possíveis consequências.

5.3 SÍNTESE DO CAPÍTULO

Após a análise da participação, envolvimento e função da auditoria interna na implementação e manutenção do *compliance* no setor público, bem como a sua participação no combate à corrupção, desenvolveu-se dois quadros resumos contendo as relações descritas nos subitens 5.1 e 5.2 com o objetivo de auxiliar os gestores com relação as suas possíveis contribuições da auditoria interna.

Os quadros foram elaborados de forma clara e didática contendo as possíveis contribuições que a auditoria interna pode vir a oferecer em relação a implementação e manutenção do *compliance* público, por meio dos programas de integridade, utilizando-se dos seus serviços típicos de auditoria (avaliação, consultoria e apuração), planejamento, e disponibilização de informações.

O primeiro quadro (6) é composto de quatro colunas, sendo a primeira os eixos do *compliance* público, que foram definidos com base no Decreto nº 9.203/2017 (Art. 19); na segunda coluna tem-se as contribuições, que são o

⁴⁷⁸ *Ibid.*

resultado das análises realizadas no capítulo III; na terceira coluna, os tipos de atividades, que são os fornecidos pelas normas de auditoria interna (apresentadas no capítulo II), e por fim, a última e quarta coluna, denominada de nível, onde foi classificado o grau de interferência da contribuição da auditoria interna em cada eixo. Desta forma, obteve-se o quadro a seguir.

Quadro 10 – Resumo: contribuições da auditoria interna nos pilares do *compliance* público

Pilares (eixos) do <i>compliance</i> público	Contribuição da auditoria interna	Tipo de atividade	Nível
Comprometimento da alta gestão	Realizar auditoria de avaliação para averiguar a conduta moral dos gestores	Avaliação	Médio
	Realizar auditoria de avaliação em relação a implementação de um Programa de Integridade na forma documentada	Avaliação	Médio
	Realizar auditoria de avaliação para averiguar a disponibilidade de recursos à área de <i>compliance</i> (<i>financeiro, humano, material e etc</i>)	Avaliação	Médio
	Prestar serviços de Consultoria	Consultoria	Médio
Unidade de <i>Compliance</i>	Realizar auditoria interna de avaliação para analisar relação entre a unidade de <i>compliance</i> com a alta gestão	Avaliação	Médio
	Realizar auditoria de avaliação na área de <i>compliance</i> (integridade)	Avaliação	Médio
Gerenciamento de riscos	Elaborar o Plano de Auditoria Anual baseada em riscos institucionais e de integridade	Planejamento interno	Baixo
	Realizar auditoria de avaliação na área de gerenciamento de riscos.	Avaliação	Médio
Medidas de monitoramento	Disponibilizar relatórios de avaliação à área de <i>compliance</i> em relação objetos que envolvam temas de seus interesses	Disponibilização de informação	Baixo

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Por consistirem em atividades típicas da auditoria interna, os serviços de avaliação e de consultoria, uma vez documentados por meio de relatórios

encaminhados à alta gestão e aos órgãos de controle externo, foram avaliados possuindo um nível de interferência médio. Já o planejamento interno e a disponibilização de informação foram avaliados com um baixo nível.

O segundo quadro é bem similar ao anterior. Composto pelas mesmas três colunas, diferencia-se apenas a primeira, que, ao invés de mencionar os pilares, traz as medidas que auxiliam no combate à corrupção.

Quadro 11 – Resumo: contribuições da auditoria interna no combate à corrupção no âmbito da Administração Pública

Medidas que auxiliam o combate à corrupção	Contribuição da auditoria interna	Tipo de atividade	Nível
Códigos de ética e de Conduta	Realizar auditoria de avaliação nos códigos de ética e de conduta da instituição	Avaliação	Médio
Serviços de Apuração	Realizar serviços de apuração	Apuração	Médio
Comunicação	Publicação de Relatórios de auditoria	Disponibilização de informação	Baixo
Cultura de Integridade	Realizar auditorias de avaliação para analisar os controles no uso dos recursos públicos (aperfeiçoamento das operações e dos controles internos)	Avaliação	Médio
Gestão de pessoas	Realizar auditorias de avaliação para analisar os controles de seleção de servidores e investimentos na área de capacitação e treinamento voltados a conscientização sobre a corrupção.	Avaliação	Médio
Ouvidoria e apuração de denúncias	Elaborar o Plano de Auditoria Interna Anual com base nas denúncias realizadas através do canal de denúncias da instituição	Planejamento interno	Baixo
	Realizar auditorias de avaliação nas áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias (ouvidorias)	Avaliação	Médio

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Nota-se que na sua maioria o nível de interferência é médio ou baixo. Isso porque a auditoria interna é um órgão opinativo, cujo suas avaliações e consultorias serão analisadas pelo gestor, cabendo somente a ele, aderir ou não as recomendações da auditoria. E no caso das apurações, o nível tende a ser médio, pois quando são identificadas as irregularidades em uma auditoria, a unidade de auditoria deve apenas recomendar medidas corretivas, uma vez que não possui poderes executivos (aplicação de sanção) e nem judiciais.

Logo, a auditoria interna possui seu grau de interferência limitado, não se caracterizando como uma participação essencial neste processo, porém importante.

Vale lembrar que, aqui, trata-se da interferência da auditoria interna por meio de sua função típica, o que não se confunde com a realização de auditoria por parte do departamento responsável pelos programas de integridade.

Sem dúvidas, esses resultados representam apenas o início de futuros debates entre juristas e pesquisadores da área de gestão pública, em relação a implementação e manutenção dos programas de integridade no setor público.

Como já mencionado, há poucas pesquisas envolvendo o *compliance* no ambiente da Administração Pública, ainda mais com ênfase nas atividades das auditorias internas e, por isso, este trabalho se apresenta como o início para futuras pesquisas, críticas e debates.

6 CONCLUSÃO

Tratar de *compliance público* no âmbito da Administração Pública, de certa forma, parece redundante, isso porque, na essência, estar em *compliance* é estar sob as regras e normas que regulamentam aquela atividade à qual a organização está sujeita, sob o prisma dos objetivos e metas por ela traçados, e a Administração Pública pelo regime que a norteia, já segue o princípio da legalidade, cujo limite de atuação são as normas e regulamentos que a regem. Logo, tratar de *compliance* na Administração Pública não seria “chover no molhado”?

Pois bem, talvez esse seja o pensamento de muitos, e confesso que inclusive o meu, ao dar início às pesquisas, até compreender rapidamente que restringir *compliance* a simples instrumentos de condução às regras seria cerceá-lo e privá-lo de uma série de outras potencialidades que ele possui.

O fato é que o próprio surgimento no *compliance público* na Administração Pública brasileira nos ajuda a compreender melhor o seu alcance.

Os Programas de Integridade (instrumento de implementação do *compliance público*) no âmbito da Administração Pública gerencial possuem um enfoque preventivo com vistas a diminuir os riscos de corrupção na organização.

Apesar de compreender-se que a corrupção de hoje passará sempre a existir, pois se trata de um desvio humano, e não simplesmente de uma conduta a ser exterminada a força, ela traz, nas práticas culturais enraizadas do passado – como o coronelismo, o clientelismo e o patrimonialismo – verdadeira influência.

Mas se hoje vivemos ainda os resquícios desse passado de influências de relações de poder, vale dizer que a Administração Pública nunca esteve de braços cruzados à espera do tempo; ela, por meio de diversas ações políticas conduzidas por governos brasileiros no comando do país, buscou implementar novos sistemas, como a burocracia (baseada na teoria de Max Weber), que acabou ao longo da sua implementação se distorcendo e constituindo uma série de desvios como a lentidão dos processos e o autorreferenciamento, até a busca de uma administração gerencial, com foco em resultado (eficiência e efetividade) e mais voltada ao cidadão.

E foi em meio à construção de uma Administração Pública gerencial que o *compliance* surgiu, ainda de forma tímida, como um instrumento importante de governança no combate às práticas de corrupção.

Ocorre que nessa luta contra as práticas corruptas no âmbito das instituições públicas, tem-se o controle interno, operacionalizado de forma mais efetiva pela auditoria interna, que é uma grande parceira nesse embate.

Foi a partir disso, que este trabalho se propôs a compreender e descrever quais seriam essas possíveis contribuições, ou seja, responder à seguinte questão: qual o papel da auditoria interna na implementação e no aprimoramento do *compliance* público?

Para isso, foi necessário primeiramente compreender, ou melhor, delinear o *compliance* público no âmbito da Administração Pública brasileira, formando o seu conceito, desenhando seus eixos, compreendendo suas polêmicas e seu processo de implementação.

Tem-se, assim, que o *compliance* público adentra o setor público, pela primeira vez, através do Parágrafo 4º do Art. 9º da Lei nº 13.303/2016 por meio dos programas de integridade, apesar do seu conceito (*compliance*) já ter sido mencionado na Lei nº 12.846/2013, cujo objetivo era reduzir a corrupção entre as instituições privadas e o setor público, garantindo, assim, que os recursos públicos fossem aplicados em sua finalidade, evitando possíveis desvios e fraudes.

Podendo ser definido como um programa normativo de integridade ou conformidade elaborado pelos órgãos e entidades da Administração Pública, o *compliance* público é destinado a promover uma gestão de risco e o fortalecimento da comunicação interna, além da interação entre os órgãos. Diferentemente do meio privado, que pretende tutelar a reputação empresarial e a prevenção de sanções administrativas e cíveis decorrentes da prática de ilícitos contra a Administração Pública, a Administração Pública objetiva a sua própria tutela, buscando proteger-se contra atos lesivos praticados por administradores ou servidores públicos.

Considerado com um tipo de programa de *compliance*, o Programa de Integridade é aquele voltado especificamente à prevenção, detecção e remediação dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846/2013 e tem como foco verificar, além da ocorrência de suborno, fraudes nos processos de licitações e execução de contratos com o setor público. De acordo com o Decreto nº 9.203/2017 ele se encontra estruturado em quatro eixos: comprometimento da alta gestão; existência de unidade responsável pela implementação; análise, avaliação e gestão dos riscos associados ao tema da integridade; e monitoramento contínuo dos atributos do Programa de Integridade. Sendo responsabilidade de cada unidade setorial a

análise periódica dos seus programas, se valendo dos parâmetros estabelecidos no Decreto.

Na sequência, concluiu-se que a Auditoria Governamental trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação, consultoria e de apuração, desempenhadas em entidades da administração direta e indireta, cujos destinatários finais são os gestores das organizações públicas e a sociedade, a fim de agregar valor e melhorar as operações da organização, cuja regulamentação provém das normas internacionais (INTOSAI; ISSAI; Orientação GUID) e das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBASP). Em que pese cada norma realizar a sua classificação quanto aos tipos de auditoria, eles podem ser resumidos em três: financeira (contábil), operacional (administrativa) e de conformidade (legalidade).

Só assim, foi possível compreender de que forma a auditoria interna, mais precisamente, as atividades da auditoria interna governamental, poderiam e deveriam contribuir na implementação e no aprimoramento do *compliance* público, a partir dos eixos de um Programa de Integridade e de algumas medidas que também auxiliam o combate à corrupção, já que essa é uma grande e importante finalidade do seu surgimento.

Após uma análise crítica sobre o assunto, obteve-se como resultado que a colaboração da auditoria interna na implementação do *compliance* no âmbito da Administração Pública Federal Autárquica e Fundacional é de extrema importância e ocorre por meio de uma série de ações ligadas diretamente aos seus quatro eixos.

Ligadas ao primeiro eixo, “Comprometimento da alta gestão”, há três importantes ações: i) a postura modelo dos gestores; (ii) a existência de políticas; e (iii) a disponibilidade de recursos para a área de *compliance*.

A alta gestão é tomada por todos como um modelo, ou como um parâmetro a ser seguido. Neste contexto da construção e perpetuação da cultura organizacional íntegra, a ideia vai além entre fazer o certo e o errado, o aceito e o não aceito; há os elementos da ética e da moral a serem perseguidos.

O servidor público está proibido de desprezar o elemento ético de sua conduta e o fator da moralidade não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum.

Neste ponto, cabe à auditoria averiguar a obediência ao princípio da moralidade por parte dos gestores públicos, sejam através de processos disciplinares abertos, ou por denúncias na ouvidoria da entidade.

Quanto à existência de políticas, a auditoria como órgão permanente da entidade deve estar atenta à existência e à implementação de um Programa de Integridade efetivo por parte da gestão, a fim de que esse não esteja associado à gestão de “A” ou de “B”. Não basta existirem as políticas e as práticas; é preciso também que tudo esteja devidamente documentado.

Não se faz *compliance* sem recursos, incluindo o financeiro. E o ganho futuro muitas vezes não é avaliado pela entidade. Cabe, portanto, à auditoria averiguar a disponibilidade de recursos que é concedida à área de *compliance* para que ela possa operacionalizar o programa de forma plena, incluindo as capacitações e treinamentos, além de processos de *due diligence* – na busca de mitigação de riscos de integridade.

Ligadas ao segundo eixo, “Unidades de *compliance* ou integridade”, há duas importantes ações: (i) o livre acesso da área de *compliance* à alta gestão; e (ii) a realização de auditoria na área de integridade.

Quanto ao livre acesso da área de *compliance* à alta gestão, caberá à auditoria averiguar essa relação, pois não deve haver barreiras que impeçam a realização de reuniões, ou discussões a respeito de eventuais pautas ligadas à integridade institucional a qualquer tempo. O número de reuniões formais e informais com essas áreas é um indicador de quanto realmente a alta gestão está comprometida com essas ações. A área de integridade necessita de acesso ilimitado e direto com a alta gestão, que comprometida com a cultura da integridade preze pelas medidas necessárias e tempestivas que envolvem a área de integridade.

Quanto à realização de auditoria na área de integridade, tem-se a possibilidade de a auditoria interna realizar um trabalho de avaliação na unidade.

No entanto, deve-se estar atento, pois o envolvimento entre auditoria interna e área de integridade possui certos limites, e um deles é a possibilidade de o auditor interno participar de comissões ou grupos de trabalhos envolvendo a elaboração de políticas ou realizando outras atividades no âmbito da integridade. Isso porque, no desempenho de suas atividades, os auditores devem obediência ao requisito ético da objetividade, no qual eles devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional.

O cumprimento da objetividade pode ocorrer de duas formas. Na forma preventiva, na qual os auditores devem se declarar impedidos de atuar em situações

que possam vir a afetar o desempenho de suas atribuições; e na forma repressiva, em que os auditores devem se abster de auditar operações específicas com as quais tiveram envolvimento nos últimos 24 meses, seja na condição de gestor ou em decorrência de outros vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenham executado a atividade de forma operacional.

Ligadas ao terceiro eixo, “Gerenciamento de riscos”, há duas importantes ações: i) a elaboração de plano de auditoria baseada em riscos institucionais e de integridade; e (ii) a realização de auditorias nas áreas de gerenciamento de riscos.

Quanto à elaboração do plano de auditoria baseada em riscos institucionais e de integridade, tem-se que o responsável pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria, de forma consistente com objetivos e metas institucionais. Mas caso a unidade auditada ainda não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos, as UAIG devem se comunicar com a alta administração, de forma a coletar informações sobre suas expectativas e obter entendimento dos principais processos e dos riscos associados.

Quanto à realização de auditorias nas áreas de gerenciamento de riscos (GRC), caberá à auditoria interna fiscalizar a área de gestão de riscos, a fim de averiguar a efetividade das suas atividades em toda a organização. O monitoramento dos riscos se faz tão necessário e deve ser sempre motivo de uma auditoria. Ocorre que essa auditoria não pode se dar de qualquer forma; é preciso estabelecer limites nessa relação.

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação e de consultoria, sendo seu papel fundamental, em relação ao GRC, o de fornecer avaliação objetiva ao conselho quanto à eficácia do gerenciamento de riscos.

A auditoria interna fornecerá avaliações em três áreas: processos de gerenciamento de risco (tanto no seu desenho, quanto em quão bem eles estão operando); gerenciamento daqueles riscos classificados como “principais” (*key*), incluindo a eficácia dos controles e outras respostas aos riscos; e avaliação adequada e confiável dos riscos e reporte da situação do risco e do controle. E atuará avaliando questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da unidade auditada; e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis

cumpram com as suas obrigações. Ademais, a equipe de auditoria deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

No caso dos serviços de consultoria, o auditor interno deve evitar assumir qualquer responsabilidade que seja da administração, pois a auditoria interna pode prestar serviços de consultoria, contanto que não tenha nenhum papel de gerenciar os riscos de fato – já que isto é responsabilidade da administração.

Por fim, tem-se o quarto e último eixo, as “Medidas de monitoramento”. Neste eixo, aponta-se uma importante ação: a disponibilização de relatórios de auditoria.

Essa ação se torna importante, uma vez que, depois de listados todos os riscos de integridade, é tarefa quase impossível monitorar todos eles, assim, as áreas tendem a se concentrar naquelas de maior “prejuízo” institucional, ou de maior risco. É nesse momento que a auditoria interna colabora, com o trabalho em paralelo, por meio dos seus relatórios de avaliação. Ou seja, a auditoria se torna um braço ao monitoramento das medidas de *compliance*. Em todo relatório de avaliação, seja qual for o objeto de auditoria, a unidade deve incluir a análise dos riscos aos quais a área encontra-se sujeita.

Como anteriormente mencionado, os programas de integridade não constituem o universo do sistema de *compliance* de uma organização. Logo, outras medidas também colaboram para o combate à corrupção no âmbito das instituições públicas. Sendo assim, a relação da auditoria interna com essas outras medidas possui um potencial contributivo.

Dentre elas estão os Códigos de Conduta e de Ética, que são passíveis de sofrer avaliação por parte da auditoria interna, não somente quanto ao seu conteúdo, mas também sobre a sua efetividade. Assim, durante o desempenho de suas atividades de avaliação, devem os auditores questionar o nível de conhecimento desses códigos pelos servidores em geral.

Outra medida é o serviço de apuração, que consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais. Essa atividade pode ser atribuída às Auditorias Internas (AUDIN) tanto por força de normativo, como por decisão da alta administração.

De modo geral, as unidades de auditoria devem analisar os fenômenos de corrupção (sua ocorrência, causas, áreas e mecanismos) durante cada auditoria e, por meio delas, devem tentar identificar formas de reduzir a arbitrariedade na aplicação de regras e regulamentos, simplificar os procedimentos administrativos e eliminar acesso desigual à informação.

E quando são identificadas irregularidades em uma auditoria, a unidade deve recomendar medidas corretivas, embora a maioria das unidades de auditoria interna não tenha poderes executivos e não emita sentenças judiciais.

Ao contribuir com a estratégia de combate à corrupção e outros tipos de irregularidades, a unidade de auditoria interna contribui no fortalecimento dos sistemas de gestão financeira das instituições públicas, criando um ambiente preventivo que não favoreça a corrupção e outros tipos de irregularidades.

A comunicação e a cultura de integridade são outras medidas importantíssimas. Por isso, as unidades de auditoria devem dar grande importância ao seu papel informativo e aumentar a conscientização pública sobre corrupção e outras irregularidades por meio da divulgação oportuna e pública de suas constatações de auditoria. O aumento da conscientização pública sobre a corrupção ajuda a promover a responsabilização (*accountability*). Por isso, a publicação dos relatórios deve ser acessível e a sua escrita deve ser clara e sucinta. É preciso que toda a sociedade, em especial os leigos, possam acompanhar as medidas de combate à corrupção que são efetivadas.

Durante as auditorias deve ocorrer também o fortalecimento dos métodos/operações e dos sistemas de controle da cultura de integridade. Muitas vezes, a auditoria, através do seu trabalho contínuo de monitoramento, é quem faz com que setores, departamentos, unidades e sessões se lembrem da sua finalidade. A auditoria, portanto, ao longo das suas atividades, colabora com a propagação da cultura de integridade. Um exemplo é quando uma equipe de auditoria, em determinada instituição de ensino, tendo como escopo a análise de processo seletivo de curso de pós-graduação, procura demonstrar à área auditada a necessidade da inafastabilidade de um processo transparente, sem favoritismo (através de critérios bem definidos, eliminando possíveis subjetividades), e sem conflitos de interesse (parentesco ou amizade). Afinal, não basta parecer, deve-se *ser* íntegro.

Outra medida bastante importante é a que envolve a unidade de gestão de pessoas. A gestão de recursos humanos baseada no mérito é um elemento-chave no combate à corrupção. Para evitar a influência indevida dos processos de gestão de recursos humanos do setor público, os critérios e procedimentos de seleção e promoção precisam ser justos, predefinidos e claramente documentados, de modo que a margem de discricionariedade e arbitragem seja limitada.

Por isso, o ideal é que os servidores destinados às áreas mais vulneráveis à corrupção sejam recrutados com especial diligência. E para cargos executivos ou de gestão, a necessidade de concluir treinamentos anticorrupção deve ser um pré-requisito para nomeação, promoção e sucessão.

Ocorre que na Administração Pública o processo de investigação no momento da seleção encontra-se restrito aos ditames legais. Logo, a solução é investir em treinamentos e capacitações de servidores de forma periódica e abrangendo a necessidade e a classificação de cada cargo (análise do nível de risco de integridade ao qual se está sujeito).

Assim, cabe à auditoria interna sempre realizar suas auditorias, não apenas checando a existência de cursos de capacitação, por meio de apresentação de fichas de frequência e fotos do curso, mas averiguando evidências de que os servidores realmente estejam capacitados.

Por fim, tem-se um dos pontos-chave com relação às medidas de combate à corrupção em um sistema de *compliance*: os canais de denúncias, que no caso da Administração Pública são operacionalizados pelas ouvidorias.

A relação entre as auditorias internas e as ouvidorias já deve iniciar na própria elaboração do planejamento do Plano de Auditoria Interna (PAINT).

Durante a elaboração do PAINT, as unidades de auditoria interna governamental devem estabelecer um canal permanente de comunicação com as áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da unidade auditada e de outras instâncias públicas que detenham essa atribuição, de forma a subsidiar a elaboração do planejamento e a realização dos trabalhos de auditoria interna.

Quanto à apuração de denúncias, atualmente, são poucas as instituições que possuem um processo de apuração bem definido e efetivo.

Por se compreender que a sanção é um dos principais meios de se evitar a perpetuação de práticas ilícitas abusivas no âmbito da Administração Pública, a apuração de forma adequada e célere é de extrema importância.

Direitos como o anonimato e a gratuidade do processo merecem ser vistos com cuidado, uma vez que possíveis retaliações (perseguições) podem vir a ocorrer entre chefias e subordinados. Assim, cabe à auditoria interna, através de avaliações, realizar auditorias nas áreas de recebimentos de denúncias para acompanhar o processo de instrução, incentivo e encaminhamento das denúncias oferecidas pelos usuários.

Apesar de a maioria das contribuições possuir um nível de interferência médio ou baixo, a auditoria interna se constitui como um braço importante na luta a favor do *compliance* público e consequentemente contra a corrupção.

Não se valer dos seus serviços seria não somente uma ignorância do gestor público, mas uma grande perda para a sociedade que utiliza e é beneficiada pela sua atuação.

Outras atividades como as desempenhadas pelas corregedorias e pelas ouvidorias também são de grande valia ao *compliance*, e, por isso, analisar as suas contribuições, bem como realizar um estudo de caso analisado a efetividade de alguns programas de integridade, são boas sugestões para futuras pesquisas.

Apesar de o *compliance* seguir se estruturando no âmbito da Administração Pública, espera-se em breve poder contabilizar, através de bons e importantes indicadores, os seus resultados e impactos na sociedade.

REFERÊNCIAS

ABRUCCIO, Luiz F.; LOUREIRO, Maria R. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 75-102.

ALMEIDA, Luiz Eduardo. *Compliance* e os pseudo-programas de integridade. **Instituto Brasileiro de Direito e Ética Empresarial – IBDEE**, [2020]. Disponível em: <https://ibdee.org.br/artigos-e-noticias/compliance-e-os-pseudo-programas-de-integridade/>. Acesso em: 2 mar. 2022.

ALVES, Ana Lilian Zucareli Sousa; REIS, Jorge Augusto Gonçalves dos. Auditoria interna no setor público. In: ENCONTRO LATINO-AMERICANO DE PÓS-GRADUAÇÃO, V., 2002, São José dos Campos. **Anais...** São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba, 2005. p. 841-844. Disponível em: <https://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>. Acesso em: 6 abr. 2022.

ARRUDA, Corinto Lucca *et al.* **A influência do apetite a riscos no processo de gestão de riscos corporativos: um estudo de caso**. [2019]. Disponível em: <https://xxcongreso.aeca.es/wp-content/uploads/2019/09/127d.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

AS RECOMENDAÇÕES do GAFI: padrões internacionais de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo e da proliferação. Tradução: Deborah Salles. [S. l.]: FATF-GAFI, 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 37001**: Sistemas de gestão antissuborno — Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 31000**: Gestão de riscos — Diretrizes. Projeto de revisão ABNT NBR ISO 31000. Rio de Janeiro, 2018.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 37301**: Sistemas de gestão de *compliance* – Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2021.

ASSOCIAÇÃO DE BANCOS INTERNACIONAIS – ABBI; FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS – FEBRABAN. **Função de compliance**. [S. l.]: ABBI: FEBRABAN, 2009. Disponível em: http://www.abbi.com.br/download/funcaodecompliance_09.pdf. Acesso em: 4. mar. 2022.

AYRES, Carlos. Análise prática de programas de *compliance*. **Portal Jota Info**, 1 fev. 2016. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opinioe-e-

analise/artigos/coluna-do-trench-rossi-analise-pratica-de-programas-de-compliance-01022016. Acesso em: 14 set. 2020.

BANCO MUNDIAL. **Relatório de desenvolvimento mundial 2017: governança e a lei – visão geral**. Washington: Banco Mundial, 2017.

BERGAMINI, José Carlos Loitey. **Compliance na Administração Pública direta: aprimoramento da ética na gestão pública**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho. *Compliance*. In: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 49-68.

BÍBLIA Sagrada *online*. **Provérbios**. [2023]. Disponível em: <https://www.aplicativodabiblia.com.br/nvt-pv-29>. Acesso em: 6 mar. 2023.

BM&FBOVESPA. **Novo mercado: governança corporativa**. São Paulo: BM&FBOVESPA, 2009. Disponível em: http://bvmf.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Folder_NovoMercado.pdf. Acesso em: 6 abr. 2022.

BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 15, p. 1-23, 2007. Disponível em: <https://www.marinela.ma/wp-content/uploads/2016/08/supremaciadointeressepblico.descontruououconstruo.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BOYNTON, William C. *et al.* **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Decreto nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 mar. 1967.

BRASIL. Decreto-Lei nº 359, de 17 de dezembro de 1968. Cria a Comissão Geral de Investigações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 1968. p. 10913.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 abr. 1991.

BRASIL. Congresso Nacional. **Relatório final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/88802>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jun. 1993. p. 8269.

BRASIL. Congresso Nacional. **Relatório final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito destinada a apurar fatos contidos nas denúncias do Sr. José Carlos Alves dos Santos, referentes às atividades de parlamentares, membros do governo e representantes de empresas envolvidas na destinação de recursos do orçamento da União**. Brasília: Senado Federal, 1994a. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/84896>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 1994b. p. 9296.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 jun. 1998. p. 1.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 fev. 1999. p. 1.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000. p. 1.

BRASIL. Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jul. 2002a. p. 1.

BRASIL. Decreto nº 4.081, de 11 de janeiro de 2002. Institui o Código de Ética dos Agentes Públicos em exercício na Presidência e Vice-Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 jan. 2002b. p. 4.

BRASIL. Decreto nº 5480, de 30 de julho de 2005. Dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jul. 2005a. p. 3.

BRASIL. Decreto nº 5.420, de 13 de abril de 2005. Dispõe sobre o remanejamento de cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores – DAS, altera o Anexo II ao Decreto nº 4.689, de 7 de maio de 2003, o art. 2º e o caput do art. 8º do Anexo I e o Anexo II ao Decreto nº 5.135, de 7 de julho de 2004, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 abr. 2005b. p. 4.

BRASIL. Decreto nº 6.021, de 22 de janeiro de 2007. Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jan. 2007. p. 4.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009. p. 2.

BRASIL. Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010. Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 de jun. de 2010a. p. 1.

BRASIL. Decreto nº 7.203, de 4 de junho de 2010. Dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da Administração Pública federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 jun. 2010b. p. 2.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 de nov. 2011a. p. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 13 fev. 2012a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 13 fev. 2012b.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Normas brasileiras de contabilidade**: auditoria interna – NBC TI 01 e NBC PI 01. Brasília: CFC, 2012c. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4_Publicacao_Auditoria_Interna.pdf. Acesso em: 29 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a

Administração Pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 ago. 2013. p. 1.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Histórico: conheça a evolução histórica e as atribuições do órgão de controle interno do Poder Executivo Federal. **Gov.br**, 30 jan. 2014a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/historico/historico>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. OGP: O que é a iniciativa. **Gov.br**, 11 dez. 2014b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/o-que-e-a-iniciativa>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. OGP: 1º plano de ação do Brasil. **Gov.br**, 12 dez. 2014c. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/planos-de-acao/1o-plano-de-acao>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. 5º plano de ação brasileiro. **Gov.br**, 18 dez. 2014d. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/planos-de-acao/5o-plano-de-acao-brasileiro>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Brasília: TCU, 2014e. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa OGU nº 1, de 05 de novembro de 2014. Promove a atuação integrada e sistêmica das Ouvidorias do Poder Executivo federal, com a finalidade de qualificar a prestação de serviços públicos e o atendimento aos cidadãos. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 nov. 2014f.

BRASIL. Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 mar. 2015a. p. 3.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Guia de integridade pública: orientações para a Administração Pública federal: direta, autárquica e fundacional**. 2015b. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41665>. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Programa de integridade: diretrizes para empresas privadas**. Brasília: CGU, 2015c. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/programa-de-integridade-diretrizes-para-empresas-privadas.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jul. 2016a. p. 1.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 89, 11 maio 2016b. Seção 1, p. 14. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 5 mar. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov. 2017a. p. 3.

BRASIL. Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da Administração Pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jun. 2017b. p. 4.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Manual para implementação de programas de integridade**: orientações para o setor público. Brasília: CGU, 2017c. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manual_profip.pdf. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 03, 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. 2017d. Seção 1, p. 50.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Brasília: CGU, 2017e. 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: 13 mar. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 dez. 2017f. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Guia prático de gestão de riscos para a integridade**. Brasília: CGU, 2018a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manual-gestao-de-riscos.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.468, de 13 de agosto de 2018. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 2018b. p. 10.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 1.089, de 25 de abril de 2018. Estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 abr. 2018c. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Decreto nº 9.492, de 5 de setembro de 2018. Regulamenta a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017, que dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública federal, institui o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo federal, e altera o Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 set. 2018d. p. 3.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Portaria nº 57, de 04 de janeiro de 2019. Altera a Portaria CGU nº 1.089, de 25 de abril de 2018, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 4, 7 jan. 2019a. Seção 1, p. 40. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/58029864. Acesso em: 6 abr. 2022.

BRASIL. Decreto 9.756, de 11 de abril de 2019. Institui o portal único “gov.br” e dispõe sobre as regras de unificação dos canais digitais do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 abr. 2019b. p. 3.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços. Do eletrônico ao digital. **Gov.br**, 25 nov. 2019c. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/estrategia-de-governanca-digital/do-eletronico-ao-digital>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. **Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, 2020a.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2020. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 61, 1 abr. 2020b. Seção 1, p. 2.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU: Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020c.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Integridade Pública. **Gov.br**, [2021a]. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de->

conteudo/campanhas/integridade-publica/integridade-publica. Acesso em: 31 mar. 2021.

BRASIL. Decreto nº 10.716, de 8 de junho de 2021. Dispõe sobre a qualificação do Museu Marítimo do Brasil no âmbito do Programa de Parcerias de Investimentos da Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 jun. 2021b. p. 9.

BRASIL. Lei nº 14.230, de 25 de outubro de 2021. Dispõe sobre improbidade administrativa. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 2021c.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Instrução Normativa nº 5, de 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 set. 2021d. Seção 1, p. 160

BRASIL. **O que faz o Coaf?** Brasília: [s. n.], 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/coaf/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/publicacoes-do-coaf-1/o-que-faz-o-coaf-2022-01-24-publicado.pdf>. Acesso em: 25 mar 2022.

BRASIL. Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jul. 2022b.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. O Pró-Ética. **Gov.br**, 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/historico>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Denúncias – Saiba Mais. **Gov.br**, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/campanhas/integridade-publica/denuncias/saiba-mais>. Acesso em: 13 mar. 2023

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Relações internacionais. **Tribunal de Contas da União**, [2023c]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/relacoes-institucionais/relacoes-internacionais/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. ISSAI em português. **Tribunal de Contas da União**, [2023d]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 12 mar. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. Auditoria interna governamental. **Gov.br**, [2023e]. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Auditoria operacional**: exposição da Administração Pública federal a fraude e corrupção. Brasília: TCU, [2023f].

Disponível em:

https://portal.tcu.gov.br/data/files/D6/55/61/40/5D0476101270AF66E18818A8/Ficha%20-%20Exposicao%20fraude%20e%20corrupcao-3_WEB.PDF. Acesso em: 13 mar. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado. *In*: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (org.). **Reforma do estado e Administração Pública gerencial**. Tradução: Carolina Andrade. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006a. p. 237-270.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública burocrática à gerencial. *In*: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (org.). **Reforma do estado e Administração Pública gerencial**. Tradução: Carolina Andrade. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006b. p. 237-270.

CAMARÃO, Tatiana. A contratação pública como instrumento de fomento à integridade e não à corrupção. *In*: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 375-390.

CAMARÃO, Tatiana; SANTOS, Fabrício dos Reis. Programas de *compliance* no setor público: percursos, entraves e reflexões para além das normas. *In*: POZZO, Augusto Dal; MARTINS, Ricardo Marcondes (coord.). **Compliance no direito administrativo**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 72-88.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

CANDELOORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360°**: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. São Paulo: Trevisan, 2012.

CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CARVALHO, Itamar; ABREU, Bruno Cesar Almeida de; TAKAKI, Eloá Buzatto. Programas de *compliance*: o programa de integridade. *In*: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 97-118.

CARVALHO, José Murilo. Mandonismo, coronelismo, clientelismo: uma discussão conceitual. **Revista Dados**, v. 40, n. 2, não p., 1997. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/bTjFzwWgV9cxV8YWnYtMvrz/?lang=pt>. Acesso em: 13 mar. 2023.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de (coord.). **Auditoria governamental**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa: TCU, 2011.

CASTIGLIONE, Dario. *Accountability*. **Encyclopedia Britannica**, 2023. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/accountability>. Acesso em: 27 set. 2021.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; ZILLOTTO, Mirela Miró. Contratação de programas de integridade e *compliance* pela Administração Pública direta e indireta e a equivocada escolha pela modalidade pregão. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 339-374.

CENEVIVA, Ricardo. *Accountability*: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2006. p. 1-17.

COELHO, Cláudio Carneiro Bezerra Pinto. *Compliance* na Administração Pública: uma necessidade para o Brasil. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, Bahia, v. 3, n. 1, p. 75-95, jul./dez. 2016.

COIMBRA, Fábio Claro. **Estrutura de governança corporativa e gestão riscos**: um estudo de casos no setor financeiro. 2011. 292 f. Tese (Doutorado em Administração) – Departamento de Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-16082011-132703/publico/FabioClaroCoimbra.pdf. Acesso em: 4 abr. 2022.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar; MANZI, Vanessa Alessi (org.). **Manual de compliance**: preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Jul. 2002. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/deciso/es/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

COMITÊ técnico de auditoria do setor público realiza reunião na sede do IRB em Brasília. **Instituto Rui Barbosa**, 5 ago. 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/comite-tecnico-de-auditoria-do-setor-publico-realiza-reuniao-na-sede-do-irb-em-brasilia/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada. Tradução: IIA Brasil e Pricewaterhouse Cooper Governance, Risk and Compliance. Jersey City: AICPA, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Understanding and communicating risk appetite**. Durham: COSO, 2012.

CORRUPÇÃO. In: MICHAELIS: Dicionário prático da língua portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2008. p. 223.

COUNTRIES. **FATT-GAFI**, [2023]. Disponível em: <https://www.fatf-gafi.org/countries/>. Acesso em: 18 mar. 2023.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **Administração Pública democrática e supremacia do interesse público**: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes. Curitiba: Juruá, 2015.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. O interesse público no divã da psicanálise: para um conceito bidimensional de interesse público. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 3, n. 52, p. 275-299, 2018.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; BERGAMINI, José Carlos Loitey. A centralidade da noção de *accountability* como instrumento de concretização do modelo de Administração Pública sustentável. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, n. 11, p. 87-108, jan/mar. 2003.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; BERGAMINI, José Carlos Loitey. Governança corporativa na Lei das Estatais: aspectos destacados sobre transparência, gestão de riscos e *compliance*. **Revista de Direito Administrativo**, *on-line*, v. 278, n. 2, p. 179-210, 2019. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/80054>. Acesso em: 4 abr. 2022.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; RAMIREZ, João Filgueiras Gomes; e SCHEFFER, Juliana de Alano. Breve inventário sobre as raízes da corrupção no Brasil. In: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; NIEBUHR, Pedro de Menezes (org). **Combate preventivo à corrupção no Brasil**: para além do modelo repressivo-punitivista. Florianópolis: Habitus, 2020. p. 17-36.

DALLA PORTA, Flaviano Carvalho. **As diferenças entre auditoria interna e compliance**. 2011. 93 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/35445/000788473.pdf>. Acesso em: 5 set. 2020.

DECLARAÇÃO de Lima. **Instituto Rui Barbosa**, [2023]. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp-/declaracao-de-lima/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

DEMATTE, Flávio Rezende; GONÇALVES, Márcio Denys Pessanha. Estruturação de sistemas de integridade na Administração Pública direta federal: uma necessidade de contemporânea. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 63-82.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ESTRATÉGIA NACIONAL DE COMBATE À CORRUPÇÃO E À LAVAGEM DE DINHEIRO – ENCCLA. Histórico. **ENCCLA**, [2003]. Disponível em: <http://enccla.camara.leg.br/quem-somos/historico>. Acesso em: 25 mar. 2022.

EXISTÊNCIA de inquérito ou ação penal não implica eliminação em concurso. **Consultor Jurídico**, 27 jul. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-27/existencia-inquerito-ou-acao-penal-nao-implica-eliminacao-concurso>. Acesso em: 14 mar. 2023.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.

FARIA, Luzardo. A indisponibilidade do interesse público: conteúdo, natureza jurídica, fundamentos normativos e impactos no Direito Administrativo brasileiro. **Revista Meritum**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 1-28, jan./abr. 2020. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/7459>. Acesso em: 13 mar. 2023.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Edusp: Fundação do Desenvolvimento da Educação, 1995.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS – FEBRABAN. **Boas práticas de compliance**: guia. São Paulo: FEBRABAN, 2018. Disponível em: https://cmsarquivos.febraban.org.br/Arquivos/documentos/PDF/febraban_manual_compliance_2018_2web.pdf. Acesso em: 5 set. 2020.

FERREIRA, Bráulio Cavalcanti. **A política corporativa de compliance como instrumento de combate aos ilícitos concorrenciais no Brasil**. 2017. 251 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/179921/348549.pdf?sequence=1>. Acesso em: 5 set. 2020.

FHC extingue CEI que investigava corrupção. **Folha de São Paulo**, 21 jan. 1995. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/1/21/brasil/10.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, Campinas, v. 15, n. 2, p. 386-421, 2019.

FORTINI, Cristiana. Programas de integridade e a lei anticorrupção. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção**: integridade para o desenvolvimento. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 177-185.

FORTINI, Cristiana; SCHRAMM, Fernanda Santos. Direito premial e os incentivos à integridade na administração indireta. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo

Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 35-52.

GABARDO, Emerson; CASTELLA, Gabriel Morettini. A nova lei anticorrupção e a importância do *compliance* para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional I**, Belo Horizonte, v. 15, n. 60, p. 129-147, abr./jun. 2015. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2015/08/lei-anticorruptao-compliance.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2022.

GARCIA, Flávio Cabral. O papel do Tribunal de Contas da União (TCU) para o *compliance* na Administração Pública. In: POZZO, Augusto Neves Dal; MARTINS, Ricardo Marcondes. **Compliance no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

GIAMUNDO NETO, Giuseppe; DOURADO, Guilherme Afonso; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. *Compliance* na Administração Pública. In: CARVALHO, André Castro *et al.* (coord.). **Manual de compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 824 -840.

GIOVANINI, Wagner. **Compliance: a excelência na prática**. São Paulo: Compliance Total, 2014.

GIOVANINI, Wagner. Programas de *compliance* e anticorrupção: importância e elementos essenciais. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 102-117.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOTO, Reynaldo. O combate à corrupção sob a ótica dos objetivos de desenvolvimento sustentável. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 45-51.

GUERRA, Dhyovana; GONÇALVES, Amanda M.; FIGUEIREDO, Ireni M. Z. Relatório de desenvolvimento mundial 2017: governança e a lei – visão geral: possíveis implicações para a gestão educacional e escolar. **Revista Cadernos de Comunicação**, Santa Maria, v. 24, n. 3, p. 1-15, 2020.

HAGE, Jorge. Evolução e perspectivas do combate à corrupção no Brasil. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 53-62.

HENCSEY, Antonio Carlos. Como trabalhar a famosa cultura de *compliance*. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 187-205.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

ÍNDICE de percepção da corrupção: 2022. **Transparência Internacional Brasil**, 2022. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO E ÉTICA EMPRESARIAL – IBDEE. **Código de compliance corporativo**: guia de melhores práticas de *compliance* no âmbito empresarial. São Paulo: IBDEE, 2017. Disponível em: <http://ibdee.org.br/wp-content/uploads/2017/05/IBDEE-2017-Guia-Compliance-digital.pdf>. Acesso em: 12 set. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas da governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4382648/mod_resource/content/1/Livro_Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf. Acesso em: 29 jun. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Lake Mary, FL: IIA, 2008. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2023.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. **Declaração de posicionamento do IIA**: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo. [S. l.]: IIA Brasil, 2009. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2023.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. **Modelo das três linhas do IIA 2020**. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2023.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Definição de auditoria interna. **IIA Brasil**, [2023]. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 13 mar. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA – IRB. **Normas de auditoria governamental – NAGs aplicáveis ao controle externo brasileiro**. Tocantins: IRB, 2011.

INSTITUTO RUI BARBOSA – IRB. Resolução nº 03/2020. Reorganiza as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) em grupos, incorpora à sua estrutura as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil-Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC-TASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. Brasília, 15 out. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-admin/admin->

ajax.php?juwpfisadmin=false&action=wpfd&task=file.download&wpfd_category_id=94&wpfd_file_id=14254&token=&preview=1. Acesso em: 13 mar. 2023

ISSAI. About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP. **ISSAI**, [2023a]. Disponível em: <https://www.issai.org/about/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

ISSAI. GUID – 5270 – Guideline for the audit of corruption prevention. **ISSAI**, [2023b]. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5270-guideline-for-the-audit-of-corruption-prevention/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

JANOTTI, Maria de Lourdes Monaco. **O coronelismo**: uma política de compromissos. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.

JANNIS, André Schmidt. *Compliance* público frente aos princípios da Administração Pública: a necessidade da atuação do advogado no *compliance* de efetividade. In: LAMY, Eduardo (org.). **Compliance**: aspectos polêmicos e atuais. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018. p. 33-51.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

KINCAID, James K. *et al.* **Profesional certificado em auditoria gubernamental**: guía de estudio para el examen. 3. ed. USA: IIARF, 2008. p. 51-53.

LAMY, Eduardo de Avelar (org.). **Compliance**: aspectos polêmicos e atuais. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018.

LAMY, Eduardo de Avelar. **Compliance e proteção de dados**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

LAMY, Eduardo de Avelar; LAMY, Anna Carolina Faraco. **Compliance empresarial**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

LEAL, Vitor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LOVATO, Rafael Porto. Instrumentos de combate e prevenção à corrupção na administração sob uma perspectiva gerencial. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção**: integridade para o desenvolvimento. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 357-372.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo**. 42. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDONÇA, Sônia Regina de. Estado e sociedade: a consolidação da república oligárquica. *In*: LINHARES, Maria Yedda. **História geral do Brasil**. 10. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016. p. 473-489.

MESQUITA, Camila Bindilatti Carli de. O que é *compliance* público? Partindo para uma Teoria Jurídica da Regulação a partir da Portaria nº 1.089 (25 de abril de 2018) da Controladoria-Geral da União – CGU. **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 147-182, 2019.

MOHALLEM, Michael Freitas; VASCONCELOS, Beto; FRANCE, Guilherme. **Integridade e transparência das empresas estatais no Brasil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas: Transparência Internacional Brasil, 2017. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20342/Integridade%20e%20Transpare%cc%82ncia%20de%20Empresas%20Estatais%20no%20Brasil.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 mar. 2022.

NASCIMENTO, Juliana Oliveira. Panorama internacional e brasileiro da governança, riscos, controles internos e *compliance* no setor público. *In*: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 416-443.

NEVES, Edmo Colnaghi. Programa de *compliance* e integridade para a Administração Pública. *In*: POZZO, Augusto Dal; MARTINS, Ricardo Marcondes (coord.). **Compliance no direito administrativo**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 90-103.

NIEBUHR, Pedro de Menezes (org). **Combate preventivo à corrupção no Brasil: para além do modelo repressivo-punitivista**. Florianópolis: Habitus, 2020.

NOHARA, Irene Patrícia. O princípio da realidade da LINDB aplicado à exigência de *compliance* nos municípios brasileiros. *In*: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 83-100.

NORMAS de auditoria financeira. **Instituto Rui Barbosa**, [2023]. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp/-normas-de-auditoria-financeira/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

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

OGP Draft Strategy. **Open government partnership**, 2023. Disponível em: <https://www.opengovpartnership.org/>. Acesso em: 13 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI**: Declaração de Lima. Tradução: Tribunal de Contas da União – TCU. Viena: INTOSAI, 1977.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **ISSAI 100 – Princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Vienna: INTOSAI, 2013.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **ISSAI 30 – Código de ética**. Vienna: INTOSAI, 2016.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. Sinopsis. **INTOSAI**, [2023a]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/sinopsis>. Acesso em: 13 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. INTOSAI – Members. **INTOSAI**, [2023b]. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members>. Acesso em: 13 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. Normas profesionales. **INTOSAI**, [2023c]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/que-hacemos/normas-profesionales>. Acesso em: 13 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. INTOSAI – Órganos. **INTOSAI**, [2023d]. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/organos>. Acesso em: 20 jan. 2023.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Recomendação do Conselho da OCDE sobre integridade pública**. [2022]. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

PAINEL estatístico de pessoal. **Gov.br**, 14 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/servidor/pt-br/observatorio-de-pessoal-govbr/painel-estatistico-de-pessoal>. Acesso em: 20 mar. 2023.

PALUDO, Augustinho V.; OLIVEIRA, Antonio G. **Governança organizacional pública e planejamento estratégico para órgãos e entidades públicas**. Indaiatuba: Foco, 2021.

PANG, Eul-Soo. **Coronelismo e oligarquias 1889-1934**: a Bahia na primeira república brasileira. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1979.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção**: integridade para o desenvolvimento. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PAULA, Marco Aurélio Borges de; MORENO, Leila Insaurral de. Controladoria, planejamento e *compliance* na administração direta. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 201-210.

PEREIRA, José Matias. **Administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

RIBEIRO, Milton Nassau. **Aspectos jurídicos da governança corporativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. *Compliance* e Lei Anticorrupção nas empresas. **Revista de Informação Legislativa**, *on-line*, v. 52, n. 205, p. 87-105, 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509944/001032816.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 6 mar. 2022.

RODRIGUES, Rubens Carlos. **A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras**. 2017. 177 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, 2017. Disponível em: http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28900/1/2017_dis_rcrodrigues.pdf. Acesso em: 5 mar. 2022.

SANTA CATARINA. Portaria nº 1210/2020/GR, de 14 de setembro de 2020. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 14 set. 2020.

SANTIAGO, Maria Carolina. O conceito de apetite ao risco frente ao Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público. In: LAMY, Eduardo (org.). **Compliance e proteção de dados**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 173-209.

SANTOS, Renato Almeida dos *et al.* *Compliance* e liderança: a suscetibilidade dos líderes ao risco de corrupção nas organizações. **Revista Einstein**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 1-10, mar. 2012. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/eins/v10n1/pt_v10n1a03.pdf. Acesso em: 12 mar. 2022.

SCHRAMM, Fernanda Santos. **O compliance como instrumento de combate à corrupção no âmbito das contratações públicas**. 2018. 412 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de

Santa Catarina, Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190091/PDPC1368-D.pdf?sequence=-1>. Acesso em: 5 set. 2020.

SCHRAMM, Fernanda Santos. **Compliance nas contratações públicas**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

SIMÃO, Valdir Moysés. *Compliance na Administração Pública direta: a perspectiva do cidadão*. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 391-406.

SOUZA, Jessé. **A tolice da inteligência brasileira ou como o país se deixa manipular pela elite**. São Paulo: LeYa, 2015.

THE FINANCIAL aspects of corporate governance. London: GEE, 1992. Disponível em: [https://www.frc.org.uk/getattachment/9c19ea6f-bcc7-434c-b481-f2e29c1c271a/The-Financial-Aspects-of-Corporate-Governance-\(the-Cadbury-Code\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/9c19ea6f-bcc7-434c-b481-f2e29c1c271a/The-Financial-Aspects-of-Corporate-Governance-(the-Cadbury-Code).pdf). Acesso em: 13 mar. 2023.

VALLE, Vanice Regina Lírio do; SANTOS, Marcelo Pereira dos. Governança e *compliance* na administração direta: ampliando as fronteiras do controle democrático. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, n. 75, p. 161-177, jan./mar. 2019. Disponível em: <http://www.revistaaesc.com/index.php/revistaaec/article/view/993/800>. Acesso em: 12 jun. 2021.

VASCONCELOS, Agno. *Compliance e programa de integridade no setor público*. **JusBrasil**, 2018. Disponível em: <https://agnovasconcelosadv.jusbrasil.com.br/artigos/591849396/compliance-e-programa-de-integridade-no-setor-publico>. Acesso em: 6 mar. 2022.

VIANNA, Marcelo Pontes. Integridade governamental e o necessário fortalecimento do controle interno. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 167-184.

ZENKNER, Marcelo. O papel do setor privado na promoção da integridade nos negócios. In: PAULA, Marco Aurélio Borges de; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 135-165.

ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coord.). **Compliance no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.