



Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno



ESTE DOCUMENTO ENCONTRA-SE
EM FASE DE CONSULTA PÚBLICA,
NÃO POSSUINDO VALOR JURÍDICO.
APÓS ANÁLISE DAS SUGESTÕES E
REVISÃO PELA COMISSÃO SERÁ
SUBMETIDO À APRECIÇÃO DO
PLENÁRIO DO TCE-ES.

CONSULTA PÚBLICA

Secretaria Geral de Controle Externo

TCEES

**VITÓRIA
2026**



Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Produção de conteúdo técnico

Elaboração

Geraldo Dallapiccola - Auditor de Controle Externo

Gustavo Rubert Rodrigues - Auditor de Controle Externo

Julia Sasso Alighieri - Auditora de Controle Externo

Livia Cipriano Dal Piaz - Auditora de Controle Externo

Rafael Ignes Tristão - Auditor de Controle Externo

Gestão do Projeto

Livia Cipriano Dal Piaz - Auditora de Controle Externo

Supervisão

Janaina Gomes Garcia de Moraes- Auditora de Controle Externo

Marcelo Lima Fedeszen - Auditor de Controle Externo



APRESENTAÇÃO

O presente “Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno” tem por finalidade consolidar diretrizes destinadas a direcionar a melhoria da estruturação, do fortalecimento e atuação dos Sistemas de Controle Interno no âmbito dos municípios e do Estado do Espírito Santo.

A consolidação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública brasileira decorre do reconhecimento de que a integridade e eficácia da gestão pública não depende apenas de exame de conformidade dos atos administrativos, mas também de mecanismos permanentes de governança, avaliação de políticas públicas, gestão de riscos, supervisão de controles, monitoramento e avaliação institucional.

No âmbito do Estado do Espírito Santo, a Resolução TC nº 227/2011 do Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCE-ES) representou importante marco de indução institucional para criação e implantação dos sistemas de controle interno municipais e estadual, ao estabelecer diretrizes voltadas à organização das Unidades Centrais de Controle Interno, à definição de competências mínimas e ao incremento da autonomia técnica necessária ao exercício das atividades de controle.

Passados aproximadamente quinze anos da edição da referida Resolução, observa-se significativo avanço na institucionalização dos sistemas de controle interno. Contudo, persistem importantes desafios relacionados à maturidade organizacional, à adoção de metodologias estruturadas de controle, gestão de riscos e auditorias. No que concerne à força de trabalho, muito embora a normativa do TCE-ES tenha incentivado a estruturação gradual de equipes permanentes de auditoria e controle interno, prevendo período de transição até a realização de concursos públicos, a profissionalização da área ainda não se consolidou, permanecendo, na maior parte dos entes jurisdicionados, o modelo baseado na designação de servidores comissionados ou efetivos oriundos de outras áreas administrativas para exercício das funções de controle interno, comprometendo o desenvolvimento de atividades essenciais de estado.



Nas últimas décadas, a existência de controles internos e atividades de auditoria interna governamental deixou de ser compreendido apenas como atividade auxiliar da gestão, assumindo função permanente e estratégica de apoio à governança pública e confiança da sociedade. Esse movimento foi intensificado pela evolução dos referenciais nacionais e internacionais de governança e controle, pela ampliação das exigências relacionadas à transparência, integridade e gestão de riscos, bem como pelo aumento da complexidade dos processos organizacionais, dos mecanismos de governança e dos regimes de contratação pública.

A iniciativa para edição deste Guia decorre do reconhecimento de que o controle interno constitui função essencial de Estado, de caráter permanente e estruturante, indispensável à regularidade da gestão pública. Por esta razão, as orientações aqui apresentadas fundamentam-se em três pilares principais:

- **arcabouço constitucional e legal brasileiro**, especialmente os arts. 70 e 74 da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei nº 14.133/2021;
- **referenciais internacionais de boas práticas**, como o COSO, o Modelo das Três Linhas do Institute of Internal Auditors (IIA), o IA-CM (*Internal Audit Capability Model*), as Normas Globais de Auditoria Interna e a ISO 31000;
- **jurisprudência atualizada dos Tribunais de Contas**, em especial deste Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, que vem consolidando entendimento no sentido de que o controle interno deve ser compreendido como sistema estruturado, integrado à governança e orientado à gestão de riscos.

Com base nesse arcabouço legal, jurisprudencial e doutrinário, são apresentadas diretrizes que permitem a estruturação progressiva e adaptável do Sistema de Controle Interno, respeitando as características, o porte e a capacidade operacional de cada ente, sem afastar os elementos essenciais necessários ao bom funcionamento do controle interno.



Sumário

APRESENTAÇÃO	3
Sumário	5
1. FUNDAMENTOS E CONCEITOS ESSENCIAIS DO CONTROLE INTERNO.....	7
1.1. VISÃO SISTÊMICA DO CONTROLE INTERNO.....	7
1.1.1. Sistema de Controle Interno (SCI)	8
1.1.2. Definições essenciais	11
1.1.3. Objetivos gerais do controle interno.....	14
1.1.4. Princípios fundamentais do controle interno	15
1.2. REFERENCIAIS INTERNACIONAIS DE BOAS PRÁTICAS.....	16
1.2.1. O Modelo das Três Linhas e o compartilhamento de responsabilidades	18
1.2.2. Modelo internacional de maturidade para o controle interno.....	25
1.3. GESTÃO DE RISCOS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	29
1.4. CONTROLE INTERNO E POLÍTICAS PÚBLICAS	33
1.5. CONTROLE INTERNO E INTEGRIDADE PÚBLICA.....	35
1.6. INDEPENDÊNCIA DO CONTROLE INTERNO	36
1.7. RESPONSABILIZAÇÃO POR OMISSÃO RELEVANTE DO AGENTE PÚBLICO QUE EXERCE FUNÇÃO DE CONTROLE INTERNO	37
2. DA ESTRUTURAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	38
2.1. UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO – UCCI.....	39
Competências da UCCI	39
Estruturação da UCCI	42
Macrofunções.....	44
Garantias institucionais da UCCI	46
UCCI no Poder Legislativo de pequeno porte.....	47



2.2. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DA PRIMEIRA LINHA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	47
2.3. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DE SEGUNDA LINHA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	48
Competências das funções de segunda linha.....	48
Vinculação metodológica à UCCI	49
Estruturas de apoio e supervisão no SCI.....	49
Desafios específicos do apoio e supervisão em estruturas organizacionais de pequeno porte.....	54
2.4. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DE TERCEIRA LINHA: UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA	55
Princípios e domínios fundamentais da auditoria interna	56
Modalidades e abordagens da auditoria interna	58
Atividades consultivas	60
Ciclo de auditoria interna	61
Desafios específicos da auditoria interna em estruturas organizacionais de pequeno porte.....	63
2.5. ESTRUTURAÇÃO DA FORÇA DE TRABALHO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	67
Capacidade institucional e gestão de pessoas	67
Competências, profissionalização e desenvolvimento	68
Estrutura funcional e distribuição das atividades no SCI.....	70
Vínculo funcional	71
Estruturação proporcional da força de trabalho em organizações de pequeno porte	76
2.6. Quadro orientativo de estruturação funcional e atividades do Sistema de Controle Interno 84	
3. CONCLUSÕES	85
APÊNDICE – RECORTE DE LEGISLAÇÃO DE INTERESSE.....	88
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	103



1. FUNDAMENTOS E CONCEITOS ESSENCIAIS DO CONTROLE INTERNO

1.1. VISÃO SISTÊMICA DO CONTROLE INTERNO

Na visão moderna da gestão pública, as ações de controle interno e sua organização em sistema constituem **política permanente de Estado**, em razão de sua função estratégica para agregação de valor à organização, conferindo maior segurança aos gestores, transparência e melhores resultados à sociedade.

A institucionalização, implementação e manutenção de um padrão mínimo de controle interno vão além do simples atendimento a uma exigência constitucional. Representam, também, oportunidade de aprimoramento da gestão pública, ao proporcionarem mecanismos destinados a assegurar o cumprimento das normas legais, a proteção do patrimônio público, a mitigação de riscos e a aplicação eficiente dos recursos públicos.

Em um cenário caracterizado pela escassez de recursos diante da crescente demanda por serviços públicos de qualidade, torna-se indispensável a atuação **coordenada e complementar entre os controles interno e externo** na fiscalização das questões contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, sempre com foco na aplicação correta, eficiente e transparente dos recursos públicos.

O arcabouço normativo e os referenciais contemporâneos de governança pública evoluíram para exigir não apenas a existência formal de órgãos de controle, mas a **efetiva capacidade institucional** de prevenção de falhas, gerenciamento de riscos, salvaguarda de recursos públicos e promoção do atingimento dos objetivos organizacionais.

Nesse contexto, o controle interno deixa de ser compreendido exclusivamente sob perspectiva fiscalizatória ou burocrática e passa a assumir função estratégica relacionada à governança, à gestão de riscos, à integridade, à transparência e à *accountability* da Administração Pública.



A Constituição Federal, especialmente em seus arts. 70 e 74, estabelece a **obrigatoriedade** de manutenção de Sistema de Controle Interno (SCI) pelos entes e Poderes públicos. Sua estruturação, contudo, vai além da conformidade constitucional, representando verdadeiro instrumento de eficácia gerencial e fortalecimento institucional.

Nas últimas décadas, observa-se uma crescente influência das diretrizes internacionais e das melhores práticas em auditoria, o que tem permitido um avanço significativo na estruturação dos sistemas de controle interno.

(...) conexão clara com modelos modernos de governança pública, gestão de riscos e accountability. (TCE-ES, Acórdão 810/2025)

Nessa perspectiva, o Sistema de Controle Interno deve ser compreendido de forma **ampla e sistêmica**, envolvendo estruturas, processos, normas, agentes públicos e mecanismos de controle que atuam de maneira integrada e coordenada para apoiar a governança pública, a gestão de riscos, a conformidade, a proteção do patrimônio público e o alcance dos objetivos institucionais.

1.1.1. Sistema de Controle Interno (SCI)

O Sistema de Controle Interno (SCI) deve ser compreendido como estrutura sistêmica e integrada de governança e controle, composta por normas, processos, mecanismos, estruturas organizacionais e agentes públicos que atuam de forma coordenada para assegurar a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a integridade, a transparência e o alcance dos objetivos institucionais da Administração Pública¹.

¹ Na doutrina, o conceito de Sistema de Controle Interno consubstancia-se pelo «[...] conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos». (CASTRO, 2014, p. 132)



O SCI é conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração, sob **responsabilidade da alta administração** quanto à sua institucionalização, manutenção, supervisão e funcionamento efetivo, sendo **coordenado por uma**



Unidade Central de Controle Interno (UCCI), que, além desta coordenação metodológica, constitui a estrutura organizacional responsável pela orientação normativa, supervisão especializada e integração das atividades de controle interno no âmbito de cada Poder ou entidade, bem como pelo suporte às atividades de auditoria interna governamental..

*A UCCI coordena o Sistema de Controle Interno,
mas o sistema não se resume à unidade central.*

Abrangência

O Sistema de Controle Interno (SCI) possui **caráter transversal** e abrange toda a estrutura administrativa do respectivo ente, Poder ou órgão constitucionalmente autônomo, alcançando a administração pública direta e indireta, inclusive autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas pela Administração Pública.

No caso das **empresas estatais**, a implementação das estruturas e práticas de governança, gestão de riscos e controles internos observará as disposições específicas da Lei nº 13.303/2016, sem prejuízo da observância dos princípios gerais aplicáveis ao Sistema de Controle Interno.

A atuação do SCI **não se restringe** a órgãos ou unidades especializadas, estando integrada aos processos administrativos, operacionais, contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e finalísticos da Administração Pública.

Ao criar e regulamentar o funcionamento do Sistema de Controle Interno da entidade, a **autoridade máxima administrativa da organização** observará o porte, a



complexidade administrativa, a capacidade fiscal e financeira, o volume de recursos geridos, os riscos institucionais e a maturidade da governança e de profissionalização, admitindo-se modelos organizacionais proporcionais à realidade institucional de cada Poder ou órgão constitucionalmente autônomo.

A adoção de estruturas organizacionais simplificadas, especialmente em municípios de pequeno porte, não afasta a obrigatoriedade constitucional de manutenção de mecanismos efetivos de controle interno.

Portanto, o **Sistema de Controle Interno (SCI) é obrigatório** em todos os Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos, devendo contar com instância central responsável por sua coordenação, independentemente do porte ou da complexidade da estrutura administrativa. Em estruturas reduzidas, suas atribuições poderão ser exercidas por quantitativo reduzido de servidores, por unidade simplificada ou compartilhadas, como apontados neste Guia.

Em estruturas organizacionais mais complexas, podem existir unidades setoriais ou executoras de controle interno vinculadas tecnicamente à unidade central, especialmente em:

- *autarquias;*
- *fundações;*
- *hospitais;*
- *universidades;*
- *secretarias de grande porte;*
- *ou entidades descentralizadas.*

Nesses casos, a descentralização operacional não afasta a necessidade de padronização metodológica, supervisão técnica, integração institucional e alinhamento às diretrizes centrais do Sistema de Controle Interno.

A proporcionalidade na estruturação do Sistema de Controle Interno deve incidir sobre a complexidade dos mecanismos adotados, e não sobre a



*eliminação dos princípios essenciais de governança, supervisão,
monitoramento e auditoria interna.*

O Sistema de Controle Interno também pode atuar de forma coordenada com funções relacionadas à governança, integridade, gestão de riscos, conformidade, transparência, ouvidoria, correição e auditoria interna governamental, conforme o modelo organizacional adotado pelo ente público.

O adequado funcionamento do Sistema de Controle Interno pressupõe a atuação coordenada de diferentes estruturas e agentes públicos, com definição clara de responsabilidades, mecanismos de supervisão e atividades independentes de avaliação, observando referenciais internacionais como o COSO – *Internal Control Integrated Framework* (2013), o Modelo das Três Linhas (IIA, 2020) e a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), que abordaremos nesse Guia.

O Sistema de Controle Interno não se resume a uma unidade administrativa específica, por compreender o conjunto integrado de mecanismos de governança, supervisão e controle existentes na organização.

1.1.2. Definições essenciais

Para fins deste Guia, adotam-se as seguintes definições essenciais:

Accountability: dever de prestar contas, assumir responsabilidades pelos resultados e demonstrar transparência quanto aos atos praticados e aos resultados alcançados pela Administração Pública.

Alta administração/Autoridade máxima: autoridade ou conjunto de autoridades responsáveis pela condução superior da organização, pela definição de prioridades institucionais, pela alocação de recursos e pela implementação, manutenção e supervisão do Sistema de Controle Interno.



Auditoria interna governamental: atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria destinada a agregar valor e aprimorar os processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Cogestão: participação indevida de órgão, unidade ou agente de controle interno em decisões administrativas, operacionais ou gerenciais próprias da gestão, especialmente quando envolve aprovação, execução, validação prévia obrigatória ou assunção de responsabilidade por atos administrativos que posteriormente deveriam ser objeto de supervisão ou avaliação.

Controle interno: processo contínuo e integrado à gestão pública, estruturado para apoiar a governança, prevenir falhas, mitigar riscos, promover conformidade e contribuir para o alcance dos objetivos institucionais.

Controles internos: conjunto de procedimentos, mecanismos, rotinas, verificações, validações e medidas adotadas pela Administração Pública para prevenir irregularidades, reduzir riscos e assegurar a regularidade, eficiência e integridade dos processos administrativos.

Gestão de riscos: processo de identificação, avaliação, tratamento, monitoramento e comunicação de riscos que possam impactar o alcance dos objetivos institucionais.

Governança pública: conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle utilizados para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da Administração Pública, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Integridade pública: conjunto de valores, mecanismos, práticas e medidas institucionais voltados à promoção da ética, da transparência, da conformidade, da responsabilização e da prevenção, detecção e resposta a fraudes, corrupção, conflitos de interesses e desvios de conduta no âmbito da Administração Pública.

Organização de pequeno porte: Poder, órgão ou entidade que, em razão de sua reduzida capacidade operacional, demanda arranjos organizacionais proporcionais para o exercício das funções de controle interno, cuja caracterização deve considerar, de forma integrada, a complexidade administrativa, a capacidade fiscal e financeira, o



volume de recursos geridos, os riscos institucionais e a maturidade da governança e dos controles internos.

Órgão ou instância de governança: estrutura, colegiada ou individual, responsável pela direção superior, supervisão estratégica e definição das principais diretrizes institucionais do ente, Poder, órgão ou entidade, conforme sua natureza jurídica e organização administrativa.

Primeira linha: unidades administrativas e agentes responsáveis pela execução das atividades finalísticas, administrativas e operacionais da organização, bem como pela implementação e manutenção dos controles internos diretamente vinculados aos seus processos de trabalho, incluindo a identificação, avaliação e tratamento dos riscos sob sua responsabilidade.

Segregação de funções: princípio segundo o qual as atividades de execução, autorização, supervisão, controle, avaliação e decisão devem ser distribuídas entre diferentes agentes ou estruturas, de modo a reduzir riscos de erro, fraude, conflito de interesses, autocontrole e comprometimento da independência técnica.

Segunda linha: estruturas, unidades ou responsáveis formalmente designados que exercem funções de supervisão, orientação técnica, monitoramento, conformidade e apoio metodológico aos controles internos, à gestão de riscos, à integridade e à governança.

Sistema de Controle Interno (SCI): conjunto integrado de estruturas organizacionais, normas, processos, mecanismos de controle e agentes públicos que atuam coordenadamente para apoiar a governança, a gestão de riscos, a conformidade e a proteção do patrimônio público.

Terceira linha: atividade de auditoria interna governamental, responsável por prestar avaliação e consultoria de forma independente, objetiva e baseada em riscos, com a finalidade de agregar valor e aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da organização.

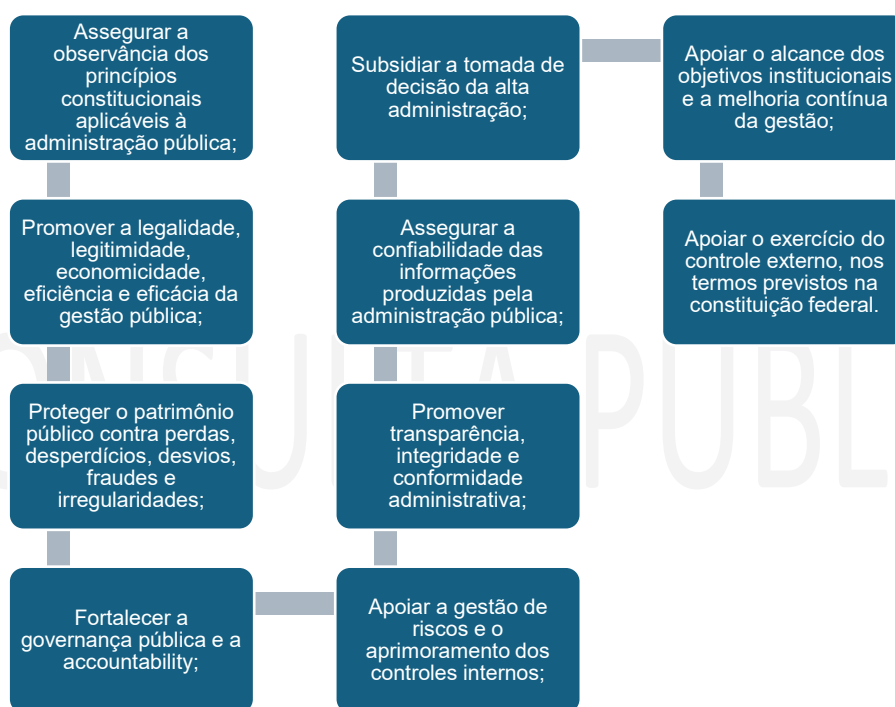
Unidade Central de Controle Interno (UCCI): estrutura organizacional responsável pela coordenação técnica, orientação normativa, supervisão especializada e



integração das atividades do Sistema de Controle Interno no âmbito de cada Poder ou órgão constitucional autônomo.

1.1.3. Objetivos gerais do controle interno

A atuação do controle interno visa garantir, com razoável segurança, que os objetivos institucionais sejam alcançados. Nessa perspectiva, o Sistema de Controle Interno deve contribuir para:



O alcance dos objetivos do Sistema de Controle Interno e o seu aprimoramento institucional dependem da superação da mera conformidade formal. Sua efetividade prática pressupõe o fortalecimento do **Tone at the top** (“o tom que vem do topo”) -- diretriz basilar dos modelos de controle do COSO e do IIA, caracterizado pelo compromisso público e pelo exemplo prático da alta administração na consolidação de uma cultura de integridade, gestão de riscos e governança que engaje e oriente todo o corpo funcional.



1.1.4. Princípios fundamentais do controle interno

O Sistema de Controle Interno deve estar fundamentado em princípios que assegurem, com razoável segurança, o alcance dos objetivos institucionais e o adequado funcionamento das atividades de controle. Constituem princípios fundamentais do controle interno:

☐	legalidade e conformidade;	☐
☐	ética, integridade e probidade administrativa;	☐
☐	segregação de funções;	☐
☐	definição clara de competências e responsabilidades;	☐
☐	supervisão e monitoramento contínuos;	☐
☐	atuação coordenada e sistêmica;	☐
☐	transparência e prestação de contas (<i>accountability</i>);	☐
☐	proporcionalidade organizacional;	☐
☐	relação custo-benefício dos controles;	☐
☐	documentação adequada dos processos e controles;	☐
☐	aderência às diretrizes, normas e procedimentos institucionais;	☐
☐	atuação orientada à mitigação de riscos e ao aprimoramento da governança pública.	☐

A observância desses princípios deve orientar o aperfeiçoamento contínuo do Sistema de Controle Interno, que deverá atuar com enfoque preventivo e orientativo, com base em avaliação de riscos, sem prejuízo das atividades de avaliação, monitoramento e responsabilização.



1.2. REFERENCIAIS INTERNACIONAIS DE BOAS PRÁTICAS

A busca pela excelência na gestão pública e na atividade de controle interno é constantemente aprimorada por referenciais e modelos desenvolvidos por organizações internacionais. Estes marcos oferecem diretrizes e padrões que complementam a legislação nacional, promovendo uma cultura de melhoria contínua e alinhamento com as melhores práticas globais.

Entendendo os pilares internacionais do controle interno

👉 O **Modelo das Três Linhas** (revisado em 2020) é uma publicação oficial do **The IIA** (*Institute of Internal Auditors*), com foco em governança, colaboração e criação de valor, superando a noção anterior restrita a defesa/risco.

👉 O **IPPF** (*International Professional Practices Framework*) é a estrutura global que organiza o corpo de conhecimento da profissão, tendo como seu coração normativo as novas **Normas Globais de Auditoria Interna (2024)**, que reúnem os domínios, princípios e requisitos obrigatórios estabelecidos pelo *The IIA*.

👉 O **IA-CM** (*Internal Audit Capability Model*) é uma metodologia de avaliação para identificar em que estágio de profissionalização está a auditoria interna governamental e como avançar.

👉 Alguns dos *frameworks* ou modelos de referência estruturados que o IPPF recomenda que a auditoria conheça e use, especialmente em gestão de riscos e controles internos, são os editados por outro órgão internacional, o **COSO** (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).



*Em síntese, o **The IIA**, por meio do **IPPF** edita as Normas Globais de Auditoria Interna e recomenda frameworks do **COSO**; também publicou o **IA-CM** para dar a régua de maturidade da avaliação independente e o **Modelo das Três Linhas**, organizando papéis e responsabilidades do Sistema de Controle Interno.*

Em consonância com os referenciais internacionais de boas práticas, o presente trabalho fundamenta-se nos princípios estabelecidos pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA²) e pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), reconhecendo o controle interno como um processo conduzido pela própria administração, voltado à governança, à gestão de riscos, ao controle e à conformidade³.

Como o controle interno não é de responsabilidade apenas do órgão formal de controle interno, mas sim dever dos agentes públicos de todos os níveis, cabe iniciar com o estudo com o Modelo das Três Linhas, utilizado pela Lei das Estatais, recentemente adotado pela Lei nº 14.133/2021 (Lei de Licitações), que define papéis e compartilha responsabilidades para diferentes áreas da organização.

² <https://iibrasil.org.br/ippf/estrutura-internacional-de-praticas-profissionais-ippf-> A Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework - IPPF*) é a base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo *The Institute of Internal Auditors*. O The IIA fornece todos os métodos organizados no IPPF, como as orientações mandatórias e as orientações recomendadas, aos profissionais de Auditoria Interna de todo o mundo.

³ Embora as normas sobre Controle Interno editadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tenham tido relevância histórica — especialmente em função das traduções realizadas pelo TCE-BA, a partir de 2007, que permitiram seu uso no Brasil —, as diretrizes do IIA e do COSO são consideradas mais adequadas para o tratamento do tema na atualidade. Essa preferência se justifica pela existência de um instituto internacional específico para a auditoria interna e pela ampla disponibilidade de seus documentos traduzidos e acessíveis. No mesmo sentido, TCU, Acórdão 1171/2016, item 20.



1.2.1. O Modelo das Três Linhas e o compartilhamento de responsabilidades

Os referenciais internacionais contemporâneos de governança e controle interno passaram a reconhecer que o adequado funcionamento do Sistema de Controle Interno não depende exclusivamente da atuação de órgãos especializados, mas da atuação coordenada e integrada de diferentes estruturas e agentes públicos com responsabilidades distintas e complementares.

O controle interno constitui responsabilidade compartilhada por toda a organização, competindo à alta administração garantir que as unidades de gestão implementem, mantenham e aperfeiçoem controles internos adequados, bem como adotem medidas de tratamento dos riscos identificados pelas atividades de supervisão, monitoramento e orientação conduzidas pela Unidade Central de Controle Interno (UCCI).

A pulverização das atividades inerentes ao gerenciamento de riscos e controles a diversos setores de uma organização, seja ela pública ou privada, exige coordenação e orientação cuidadosas. Além de evitar o retrabalho, as falhas na identificação de riscos e a aplicação de controles ineficazes ou excessivos podem implicar a quebra do princípio da segregação de funções, ineficiência, fraudes e afastamento dos objetivos da entidade.

Neste contexto, a definição precisa dos papéis e responsabilidades desses profissionais é essencial para o melhor aproveitamento de pessoal, dos recursos existentes e gerenciamento de riscos e controles.

Dentre as estruturas de gerenciamento de riscos existentes, o modelo atualmente mais utilizado, em diversas instituições no mundo todo, é o Modelo das Três Linhas, antes denominado de três linhas de defesa. Dentre seus proponentes, consta o IIA (*Institute of Internal Auditors*), que aborda esse modelo como “uma forma simples e



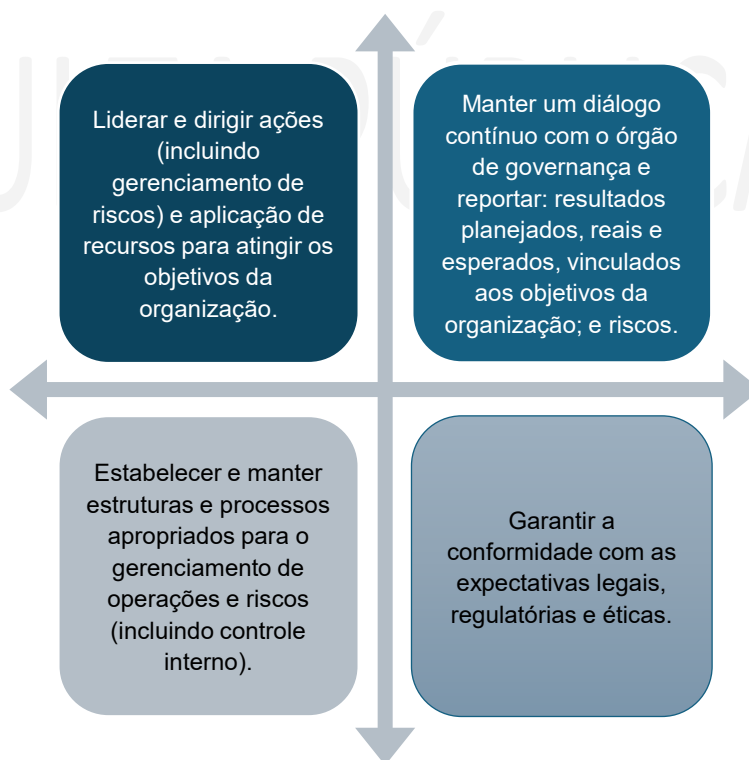
eficaz de melhorar a comunicação e gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento de papéis e responsabilidades essenciais”⁴.

O modelo parte da premissa de que o controle interno não constitui atribuição exclusiva de uma única unidade administrativa, mas **processo integrado às atividades da organização**, distribuído entre (1) gestão operacional, (2) estruturas de supervisão e (3) atividades independentes de avaliação.

Na **primeira linha**⁵ situam-se as unidades responsáveis pela execução das atividades administrativas e operacionais da organização. Compete à gestão operacional implementar controles, supervisionar processos de trabalho, gerenciar riscos e assegurar a regularidade e a eficiência das atividades sob sua responsabilidade.

Papéis de Primeira Linha

A proximidade com os riscos faz com que seja a mais apta a identificá-los e gerenciá-los no dia a dia, cabendo os seguintes papéis, segundo o IIA:



⁴ Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Janeiro de 2013. p. 2. Disponível em <https://iiabrasil.org.br/korbillod/upl/ippf/downloads/as-trs-linhas-d-ippf-00000010-28082019095801.pdf>

⁵ IIA. Modelo das três linhas do IIA 2020



A **segunda linha** compreende estruturas e funções especializadas de supervisão, orientação técnica, monitoramento, conformidade e apoio metodológico, destinadas ao fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos. Essas estruturas atuam de forma integrada à gestão, exercendo funções de orientação técnica, monitoramento, integridade, conformidade e supervisão dos controles internos.

Papéis da Segunda Linha

Fornecer expertise complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos, incluindo o desenvolvimento, a implantação e a melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos, inclusive de controle interno, e o acompanhamento do atingimento de seus objetivos.

Fornecer análises e reportar sobre a adequação e a eficácia do gerenciamento de riscos, incluindo controle interno.

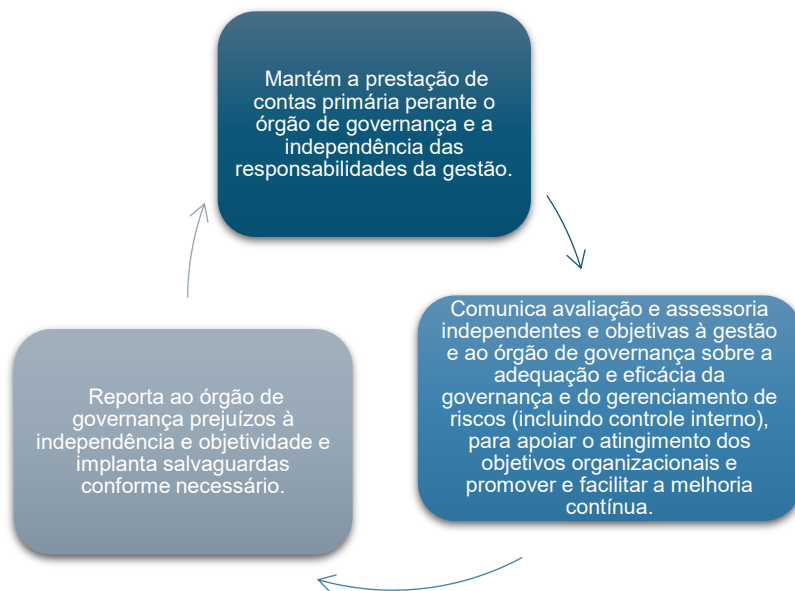
Nesse contexto, os papéis de primeira e segunda linha podem ser combinados ou separados, podendo ser desempenhadas por um ou mais agentes especializados, sob a coordenação do órgão central (a UCCI). A estrutura de execução dessas análises pode variar, incluindo comissões, comitês⁶, unidades específicas ou o próprio órgão central (destacada da atividade de auditoria), conforme os processos de trabalho adotados.

⁶ Conforme orientação do Tribunal de Contas da União (TCU) no Acórdão n. 171/2017- Plenário: “pode-se pensar em um comitê de gerenciamento de riscos que facilite a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos ou que monitore riscos específicos, como a não conformidade com leis e regulamentos aplicáveis” (item 59).



A **terceira linha** corresponde à auditoria interna governamental, exercida de forma independente e objetiva, mediante trabalhos de avaliação e consultoria voltados ao aprimoramento da governança, integridade, da gestão de riscos e dos controles internos.

Papéis da Terceira Linha



Importante notar que para o IIA o **órgão de governança**:

- *Aceita prestação de contas pela supervisão da organização perante os cidadãos e aos órgãos de controle, bem como assegura o alinhamento das atividades com as expectativas da sociedade;*
- *Cultiva uma cultura que promove comportamento ético e responsabilidade;*
- *Estabelece estruturas e processos para governança, incluindo comitês auxiliares, conforme necessário;*
- *Delega responsabilidades e oferece recursos à gestão para atingir os objetivos da organização;*
- *Determina o apetite organizacional a riscos e exerce a supervisão do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno);*
- *Mantém a supervisão da conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas;*
- *Estabelece e supervisiona uma função de auditoria interna independente, objetiva e competente.*



O modelo não estabelece hierarquia entre as linhas, mas funções complementares e coordenadas, voltadas ao aprimoramento da governança pública e à melhoria do desempenho institucional e é ilustrada na clássica imagem do instituto IIA:



Figura 1 - The IIA

A adoção do Modelo das Três Linhas contribui para superar a concepção restritiva de controle interno centrada exclusivamente em órgãos fiscalizatórios ou em verificações formais posteriores, reconhecendo o controle interno como processo sistêmico, transversal e integrado à gestão pública. O modelo favorece a definição clara de responsabilidades, a adequada segregação entre atividades de gestão, supervisão e avaliação independente, bem como a racionalização das estruturas administrativas e o fortalecimento da *accountability* institucional.

No âmbito das contratações públicas, a observância dessa lógica deixou de representar mera referência doutrinária ou boa prática internacional, passando a constituir verdadeiro **dever legal** decorrente do art. 169 da Lei nº 14.133/2021, que exige a implementação de práticas contínuas e integradas de gestão de riscos e



controles preventivos compatíveis com o modelo de governança das organizações públicas.

A aplicação do Modelo das Três Linhas deve observar a legislação vigente, as características organizacionais do ente público e os princípios da proporcionalidade, eficiência e segregação de funções, preservando-se a necessária independência das atividades de auditoria interna governamental.

A tabela auxilia a visualização das três linhas do modelo:

Quem é	Natureza	Exemplos
Gestão operacional 1ª linha	Executa diretamente, implementa controles operacionais, assume riscos e responsabilidades da decisão. São atos de gestão .	- Homologar uma licitação - Aprovar despesa - Liquidação - Fiscalizar contrato - Coordenar execução das atividades da unidade
Gestão especializada em supervisão e conformidade 2ª linha	Integra a estrutura administrativa de governança e supervisão, integrando a própria administração.	- Definir metodologias de gestão de riscos - Monitorar cumprimento de regras de integridade - Padronizar políticas de conformidade - Pareceres jurídicos de controle preventivo e conformidade - Atividades de compliance, integridade, correição, ouvidoria
Auditoria interna 3ª linha	Avalia e assessora de forma independente e objetiva . Inclui tanto avaliação stricto sensu quanto consultoria opinativa (não vinculante). Não exerce atos de gestão.	- Auditoria prévia de riscos e controles - Consultoria sobre implantação de comitê de riscos ou integridade - Parecer técnico de auditoria interna sem caráter decisório

As linhas do controle interno não atuam em sequência nem em relação de hierarquia. Atuam simultaneamente, de forma integrada e complementar.





*cada uma exercendo papel essencial para a governança, a gestão de
riscos e a proteção do interesse público.*

Aplicação prática

Exemplo 1. A Secretaria Municipal de Saúde identificou riscos relevantes relacionados à perda de medicamentos por vencimento e divergências de estoque. Como responsável direta pelo processo, a coordenação do almoxarifado implementou controles internos operacionais destinados à mitigação desses riscos, incluindo utilização de sistema informatizado de estoque, controle de validade com alertas prévios e definição de estoque mínimo.



A atuação descrita representa típico exemplo de controle interno de primeira linha, no qual os controles são incorporados à rotina operacional da própria gestão. Nesse contexto, compete às estruturas de segunda linha do Sistema de Controle Interno, sob coordenação metodológica da Unidade Central de Controle Interno – UCCI, supervisionar e monitorar a adequação desses controles e a efetividade dos mecanismos adotados. Já a auditoria interna governamental poderá, conforme critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco, incluir o processo em seu plano anual de auditoria.

Exemplo 2. Foi instituído comitê técnico para análise de solicitações de contratações temporárias no município, composto por Secretário de Gestão de Pessoas, Secretário de Planejamento, Procurador-Geral e Controlador-Geral, com atribuição de emitir



recomendação técnica prévia acerca das admissões pretendidas. Nesse modelo, a atuação possui natureza típica de segunda linha, voltada à supervisão, conformidade, e controle preventivo.

Contudo, a participação direta do Controlador-Geral em instância colegiada responsável pela recomendação da contratação compromete a independência necessária ao exercício posterior das atividades de supervisão, monitoramento e auditoria. Nesses casos, recomenda-se a representação por servidor vinculado à unidade de controle interno que não exerça funções de auditoria interna governamental sobre o objeto analisado, preservando-se a segregação de funções e evitando-se situação de cogestão administrativa.



1.2.2. Modelo internacional de maturidade para o controle interno

O fortalecimento da auditoria interna governamental não depende apenas da criação formal de uma unidade de controle interno ou da previsão de competências em lei. A efetividade da atuação também está relacionada ao grau de maturidade institucional da atividade de auditoria interna, especialmente quanto à capacidade técnica, independência, planejamento, gestão de riscos, padronização de procedimentos e integração com a governança organizacional.

Nesse contexto, destaca-se o *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM), modelo internacional desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) para auxiliar organizações públicas na avaliação e no desenvolvimento gradual da capacidade institucional da auditoria interna⁷.

O IA-CM possui especial relevância para a Administração Pública brasileira porque reconhece que os órgãos públicos operam em diferentes níveis de estrutura, maturidade e capacidade operacional. Assim, o modelo não pressupõe estruturas complexas ou altamente sofisticadas como requisito inicial para uma atuação adequada. Ao contrário, propõe uma **evolução progressiva, compatível com a realidade institucional de cada organização**.

Essa lógica é especialmente importante para municípios de pequeno porte, nos quais frequentemente há:

- *equipes reduzidas;*
- *limitações orçamentárias;*
- *baixa segregação de funções;*
- *ausência de carreiras específicas;*
- *acúmulo de atribuições;*
- *fragilidade de processos formalizados.*



⁷ <https://www.theiia.org/en/promotions/bookstore/IA-CM/> acesso em 25 set. 2025.



O modelo contribui para afastar a percepção equivocada de que apenas grandes estruturas podem desenvolver práticas adequadas de auditoria interna e governança.

*O IA-CM parte da premissa de que a **maturidade institucional** pode ser construída gradualmente, mediante fortalecimento contínuo dos processos, da gestão, da independência técnica e da atuação baseada em riscos.*

Síntese dos níveis de maturidade do IA-CM

Nível	Característica predominante
Nível 1 – Inicial	Atuação pouco estruturada, predominantemente reativa e dependente de iniciativas individuais
Nível 2 – Infraestrutura	Existência de práticas básicas, processos mínimos formalizados e início da padronização
Nível 3 – Integrado	Auditoria interna mais estruturada, com atuação baseada em riscos e integração à gestão
Nível 4 – Gerenciado	Atuação orientada à governança, desempenho institucional e monitoramento sistemático
Nível 5 – Otimizado	Auditoria interna estratégica, indutora de melhoria contínua e inovação organizacional

A adoção do modelo IA-CM permite a **autoavaliação, avaliações externas e comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos globalmente reconhecidos**, espelhando o nível de maturidade padronizado para a auditoria. Além de permitir que órgãos e entidades reconheçam o estágio atual de desenvolvimento,



o detalhamento dos macroprocessos indica aos gestores o caminho a ser percorrido para o avanço.

O modelo avalia a maturidade da auditoria interna a partir de diversos elementos institucionais, incluindo serviços e papel da auditoria interna, gestão de pessoas, práticas profissionais, gestão de desempenho e *accountability*, relacionamento organizacional e estruturas de governança.

Importante destacar que o avanço nos níveis de maturidade não decorre apenas da ampliação da estrutura administrativa, mas principalmente da institucionalização de práticas e processos. Isso inclui, por exemplo:

- *planejamento anual baseado em riscos;*
- *definição clara de responsabilidades;*
- *padronização metodológica;*
- *monitoramento das recomendações;*
- *capacitação técnica contínua;*
- *fortalecimento da independência funcional;*
- *integração com mecanismos de governança e gestão de riscos.*

Sob essa perspectiva, a auditoria interna deixa de atuar apenas de forma revisional ou corretiva e passa gradualmente a exercer papel mais preventivo, orientativo e estratégico, alinhado às boas práticas internacionais de governança pública.

A lógica do IA-CM também dialoga diretamente com o modelo das Três Linhas do IIA, os referenciais COSO, a gestão de riscos e as diretrizes de aprimoramento dos sistemas de controle interno defendidas pelos Tribunais de Contas e pela Atricon.

Maturidade institucional não é sinônimo de tamanho da estrutura administrativa.

Mesmo organizações pequenas podem desenvolver mecanismos relevantes de controle, desde que adotem processos minimamente estruturados, segregação de funções possível dentro da realidade local,



*planejamento adequado e compromisso institucional com a governança e
a integridade pública.*

Neste sentido, recomenda-se a realização de autoavaliação a todos os organismos que realizam auditoria interna, a fim de verificação do nível atual em que se encontram e as oportunidades de melhoria, seguindo o passo a passo descrito pelo Instituto dos Auditores Internos - IIA⁸.

Desta forma, apesar do foco do IA-CM na Auditoria Interna (3ª Linha), diversas diretrizes para aumento de maturidade e valor são compatíveis e devem orientar as práticas das demais Linhas. Devido ao papel da UCCI como órgão de coordenação e avaliação de todo o Sistema de Controle Interno, este *Guia* referencia o modelo IA-CM para estruturação e aprimoramento de todo o Sistema de Controle Interno (SCI), sempre que houver aderência aos princípios, normas e jurisprudências aplicáveis ao controle interno.

CONSULTA PÚBLICA

⁸ Recomendações traduzidas para aplicação do modelo estão disponíveis em <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq> e <https://conaci.org.br/> acesso em 14. Out. 2025.



1.3. GESTÃO DE RISCOS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A gestão de riscos constitui uma ferramenta essencial para o aprimoramento do sistema de controle interno, uma vez que permite identificar, avaliar, tratar e monitorar eventos que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais. Ao invés de atuar apenas de forma reativa, corrigindo falhas já ocorridas, a gestão de riscos propicia ao controle interno uma postura preventiva, aumentando a capacidade da administração pública de antecipar problemas e reduzir vulnerabilidades.

A adoção de metodologias estruturadas de gestão de riscos contribui para:

- ampliar a capacidade da Administração de antecipar problemas;
- melhorar a qualidade do gasto público;
- fortalecer a governança e a integridade;
- apoiar o planejamento institucional;
- aumentar a eficiência e a efetividade das ações administrativas.

Portanto, incorporar a gestão de riscos à rotina do controle interno não é apenas um requisito de conformidade, mas uma estratégia de governança que amplia a capacidade de entrega de resultados à sociedade e reduz a ocorrência de falhas, desperdícios e irregularidades.

Nesse contexto, sistemas de gerenciamento de riscos não devem ser compreendidos como mera exigência burocrática ou documental, mas como **ferramenta gerencial integrada aos processos organizacionais relevantes**, permitindo que a Administração direcione recursos e mecanismos de controle às áreas de maior criticidade.

Os referenciais internacionais contemporâneos reconhecem a gestão de riscos como componente essencial da governança pública e do controle interno. Destacam-se:



- o COSO I – *Internal Control: Integrated Framework* (2013), que estrutura o controle interno em cinco componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento;
- o COSO II – *Enterprise Risk Management* (ERM), atualizado em 2017, que integra a gestão de riscos à estratégia e ao desempenho organizacional;
- e a ISO 31000: 2018, que estabelece princípios e diretrizes aplicáveis à gestão de riscos em organizações públicas e privadas.

A gestão de riscos deve estar integrada às atividades da Administração Pública e ser observada:

- no planejamento institucional;
- na execução de processos de trabalho;
- na formulação e implementação de políticas públicas;
- na gestão de contratos e contratações públicas;
- na gestão patrimonial;
- na segurança da informação;
- na integridade;
- e nas atividades de controle e auditoria.

A Lei de Licitações⁹ afirma que é dever da alta administração implementar processos e estruturas, considerando a *gestão de riscos*. No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) também reconhece a gestão de riscos como elemento estruturante da boa governança pública, recomendando a institucionalização de práticas de gerenciamento de riscos alinhadas ao planejamento estratégico e aos objetivos

⁹ Art. 11. [...]

Parágrafo único. **A alta administração** do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e **deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos**, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no *caput* deste artigo, **promover** um ambiente íntegro e confiável, **assegurar** o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e **promover** eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações.



institucionais. No estado do Espírito Santo, o Acórdão 378/2025-7 do TCE-ES reconheceu irregularidade relacionada à ausência de análise de riscos em procedimento licitatório, destacando que o gerenciamento de riscos constitui etapa integrante do planejamento das contratações públicas.

A gestão de riscos deve observar abordagem proporcional à complexidade administrativa, à materialidade das atividades desenvolvidas e à capacidade operacional do ente ou órgão público, **especialmente nas estruturas organizacionais institucionalmente menos amadurecidas.**

*A institucionalização da gestão de riscos depende do **comprometimento da alta administração e da integração entre as diferentes linhas de atuação do Sistema de Controle Interno.***

Compete à gestão operacional (primeira linha) identificar e tratar riscos relacionados às suas atividades, cabendo às estruturas de segunda linha promover orientação metodológica, supervisão e apoio técnico, enquanto a auditoria interna governamental realiza avaliações independentes acerca da adequação e efetividade dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

De forma geral, o processo de gestão de riscos compreende:

- *estabelecimento do contexto;*
- *identificação dos riscos;*
- *análise e avaliação;*
- *definição de respostas e tratamentos;*
- *monitoramento;*
- *e comunicação das informações relevantes.*

A adoção estruturada da gestão de riscos fortalece a capacidade institucional do Estado, contribui para a prevenção de falhas, desperdícios, fraudes e irregularidades e favorece a atuação orientada por resultados, eficiência e criação de valor público.



Exemplo aplicado – gestão de riscos nas contratações públicas

A gestão de riscos nas contratações públicas pode ocorrer em diferentes níveis organizacionais, com finalidades distintas e complementares. No nível institucional, podem existir riscos relacionados ao próprio macroprocesso de contratações, envolvendo questões estruturais, de governança e de capacidade operacional da Administração Pública. No transporte escolar municipal, por exemplo, podem ser identificados riscos relacionados à recorrência de contratações emergenciais, à deficiência de planejamento das rotas, à insuficiência de fiscais capacitados ou à ausência de mecanismos adequados de monitoramento da execução contratual.

No nível operacional, a gestão de riscos pode estar associada a processos específicos de contratação, considerando as características concretas do objeto e os riscos relacionados à execução contratual. No mesmo exemplo, podem ser identificados riscos relacionados à definição inadequada das rotas, à ausência de critérios mínimos de segurança dos veículos, à deficiência no controle da quilometragem executada ou à formulação de exigências capazes de restringir indevidamente a competitividade do certame.

Além disso, determinadas contratações podem demandar matriz de alocação de riscos, especialmente em objetos de maior complexidade, com a finalidade de definir a distribuição das responsabilidades entre Administração e contratado quanto aos impactos decorrentes de eventos futuros e incertos, como variações extraordinárias de custos operacionais ou interrupções relevantes da prestação do serviço.

A gestão de riscos deve observar abordagem proporcional à materialidade, relevância, criticidade e capacidade operacional da estrutura administrativa, evitando-se a adoção meramente formal de instrumentos sem efetiva utilidade para a gestão pública.



1.4. CONTROLE INTERNO E POLÍTICAS PÚBLICAS

A Emenda Constitucional nº 109/2021 introduziu no § 16 do art. 37 da Constituição Federal a obrigatoriedade de os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, realizarem avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto avaliado e dos resultados alcançados, os quais deverão ser considerados nos instrumentos de planejamento previstos no art. 165 da Constituição Federal.

O controle interno amplia seu campo de atuação para abarcar a avaliação e o monitoramento das políticas públicas, identificando riscos que possam comprometer sua execução e favorecendo a entrega de resultados à sociedade de forma responsável e alinhada aos objetivos institucionais.

Deve ser compreendido, portanto, como **parceiro estratégico da gestão**, colaborando para que as políticas públicas efetivamente atinjam seus propósitos e gerem valor público.

O controle interno relaciona-se diretamente com as políticas públicas por desempenhar funções que vão além da mera verificação de conformidade normativa.

Formas de atuação prática do controle interno

O controle interno pode atuar nas políticas públicas em diferentes etapas do ciclo de gestão, contribuindo para o aprimoramento da eficácia e da transparência das ações governamentais:

- **Na fase de formulação:** avalia a consistência técnica do planejamento, a adequação orçamentária e a identificação prévia de riscos que possam comprometer a execução das políticas;
- **Na implementação:** acompanha e monitora a execução financeira, a conformidade legal e a eficiência operacional, garantindo que os recursos sejam aplicados de acordo com os objetivos estabelecidos, e estimulando a integração intersetorial na articulação entre secretarias/órgãos;



- **Na avaliação de resultados:** compara as metas previstas com os resultados alcançados, analisando os impactos sociais, econômicos e educacionais das políticas públicas;

- **Na indução de melhorias:** propõe ajustes, simplificação de processos, adoção de boas práticas de gestão e recomendações que promovam maior efetividade e valor público.

Essa atuação contribui para o fortalecimento da governança pública, da transparência, da integridade e da prestação de contas, ampliando a confiabilidade das ações estatais e promovendo maior responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Além disso, o controle interno apoia a gestão de riscos ao identificar, de forma sistemática, fatores que possam comprometer a implementação e os resultados das políticas públicas, tais como falhas de planejamento, desperdícios, fraudes, deficiências operacionais, insuficiência de monitoramento ou fragilidades de governança. Esse acompanhamento contínuo favorece a adoção tempestiva de medidas corretivas e o aprimoramento das ações governamentais.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 9020) reconhecem a avaliação de políticas públicas como instrumento voltado à análise da utilidade, relevância, implementação, resultados e impactos das ações governamentais, permitindo verificar se as políticas públicas efetivamente atendem às necessidades sociais que justificaram sua instituição.

A atuação do controle interno em políticas públicas deve observar abordagem orientada por riscos, materialidade, relevância social e foco em resultados, contribuindo para o fortalecimento da capacidade institucional do Estado e para a melhoria contínua da administração pública.



1.5. CONTROLE INTERNO E INTEGRIDADE PÚBLICA

A evolução dos modelos contemporâneos de governança pública ampliou a compreensão da integridade institucional, que deixou de ser tratada apenas como desdobramento da legalidade administrativa para assumir papel estruturante na governança pública. Nesse contexto, mecanismos relacionados à ética, transparência, responsabilização, prevenção de fraudes, gestão de conflitos de interesses e conformidade passaram a integrar de forma mais direta os mecanismos de governança, gestão de riscos e controles internos.

No âmbito do Sistema de Controle Interno, a integridade pública se materializa por meio da adoção de **mecanismos preventivos, detectivos e corretivos** destinados à redução de vulnerabilidades institucionais, ao fortalecimento da conformidade administrativa e à prevenção de irregularidades, fraudes e atos de corrupção.

No âmbito do Sistema de Controle Interno, a promoção da integridade pública envolve, entre outros aspectos, o estabelecimento de controles internos adequados, segregação de funções, gestão de riscos, monitoramento de situações críticas, padronização de procedimentos, transparência administrativa, canais de denúncia e definição de fluxos de responsabilização. Inclui, ainda, a contribuição para a implementação e o monitoramento de programas e mecanismos de integridade institucional.

As funções de segunda linha podem exercer papel relevante nesse processo, especialmente por meio de atividades de supervisão, orientação normativa, monitoramento de riscos, apoio metodológico e acompanhamento de medidas relacionadas à integridade institucional, sem prejuízo das competências próprias da alta administração, da gestão, das corregedorias, ouvidorias, unidades de integridade e auditoria interna governamental.

A atuação do Sistema de Controle Interno em matéria de integridade deve observar a segregação de funções e não implica substituição das competências próprias da gestão ou assunção de atividades de cogestão.



1.6. INDEPENDÊNCIA DO CONTROLE INTERNO

A atuação do controle interno ocorre no interior da própria Administração Pública e, por isso, deve ser organizada de modo a preservar condições mínimas de imparcialidade, autonomia técnica e livre manifestação funcional. A vinculação administrativa a determinado órgão ou entidade não autoriza subordinação indevida às unidades responsáveis pelos atos, processos ou políticas sujeitos à avaliação, supervisão, monitoramento ou auditoria.

Nesse sentido, é necessário prover, na medida da capacidade institucional, **recursos, pessoal, infraestrutura e condições de trabalho** compatíveis com as funções desempenhadas. Além disso, a observância aos princípios, estruturas, modelos e diretrizes contidos neste Guia contribuem para manter o controle interno como instância independente e, portanto, capaz de auxiliar no aperfeiçoamento da gestão.

A promoção da independência funcional do controle interno pressupõe a internalização de sua importância para a execução da finalidade pública do órgão ou entidade. Nesse sentido, a alta administração, em conjunto com a instância de governança, deve:

- *assegurar a qualificação técnica dos servidores que compõem o SCI;*
- *evitar a subordinação indevida a autoridades cujos atos possam ser objeto de avaliação, monitoramento, supervisão ou auditoria;*
- *abster-se de interferir nos trabalhos de auditorias ou manifestações técnicas;*
- *conceder e promover livre acesso a informações necessárias à condução dos trabalhos;*
- *abster-se de nomear servidores envolvidos em funções de 3ª linha e/ou direção da UCCI em decisões de gestão (cogestão).*

A proteção da independência do controle interno representa não apenas um requisito técnico, mas uma exigência do regime republicano e do Estado Democrático de Direito. Nesse contexto, a implementação de um Sistema de Controle Interno eficaz exige o compromisso institucional com a autonomia técnica, a valorização dos



profissionais de controle e a observância rigorosa dos parâmetros constitucionais e jurisprudenciais aplicáveis.

1.7. RESPONSABILIZAÇÃO POR OMISSÃO RELEVANTE DO AGENTE PÚBLICO QUE EXERCE FUNÇÃO DE CONTROLE INTERNO

As Constituições Federal (art. 74, §1º) e Estadual (art. 76, §1º) estabelecem que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade, devem adotar as medidas cabíveis no âmbito de suas atribuições e comunicar os fatos ao Tribunal de Contas quando presentes os pressupostos definidos na legislação e nos atos normativos aplicáveis, sob pena de responsabilidade.

A atuação do controle interno pressupõe a adoção de medidas proporcionais à gravidade, relevância, risco e potencial lesivo das ocorrências verificadas, incluindo emissão de recomendações, registro das impropriedades identificadas, monitoramento das providências corretivas adotadas pela gestão e comunicação às instâncias competentes.

Assim, compete aos responsáveis pelo exercício de funções de controle interno comunicar ao Tribunal de Contas irregularidades relevantes não sanadas, situações potencialmente lesivas ao interesse público ou hipóteses de não atendimento injustificado das recomendações expedidas no exercício das atividades de controle interno.

A Lei Complementar Estadual nº 621/2012 (Lei Orgânica do TCE-ES), em seu art. 44, prevê responsabilização solidária quando constatada pelo controle externo irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente à Corte. A omissão do agente público responsável por funções de controle interno poderá ensejar responsabilização, especialmente quando caracterizada inércia injustificada diante de irregularidades relevantes, persistentes ou potencialmente lesivas ao interesse público.



2. DA ESTRUTURAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A criação do Sistema de Controle Interno (SCI) por sua lei específica é dever da alta administração dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, segundo preconiza a Constituição Federal, art. 74, enfatizando que o SCI deve ser mantido, de forma integrada, com a finalidade de:

**Art. 74 da
Constituição
Federal**



Avaliar o cumprimento das metas do Plano Plurianual (PPA), a execução dos programas de governo e dos orçamentos.



Controlar as operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres.



Comprovar a Legalidade e Avaliar os Resultados (eficácia e eficiência) da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.



Apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

Pela lógica constitucional e sistêmica, é necessária a existência de estrutura **responsável** pela coordenação do Sistema de Controle Interno, que contemple:

- *coordenação;*
- *integração;*
- *definição de responsabilidades;*
- *supervisão mínima;*
- *centralização metodológica;*
- *interlocução institucional.*



As competências previstas no art. 74 da Constituição Federal são atribuídas ao Sistema de Controle Interno como um todo, não se restringindo exclusivamente à atuação da UCCI ou da auditoria interna governamental.

2.1. UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO – UCCI

Para a efetividade do Sistema de Controle Interno (SCI) e o cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública, os Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos (Ministério Público, Defensoria Pública, Tribunal de Contas) **devem instituir sua Unidade Central de Controle Interno – UCCI**, estabelecendo suas competências, estrutura e vinculação à instância de governança e formas de provimento da chefia¹⁰.

A UCCI não se confunde com nenhuma das linhas, ela exerce a coordenação técnica do Sistema de Controle Interno e pode articular, conforme o arranjo institucional adotado, diferentes macrofunções associadas ao controle interno, para o exercício de suas competências.

Competências da UCCI

As competências da UCCI devem ser compreendidas como funções de coordenação, orientação, supervisão metodológica e integração do Sistema de Controle Interno.

Suas competências devem ser definidas em lei, sem prejuízo de regulamentação complementar por ato normativo próprio quando admitida pela organização jurídico-institucional do respectivo Poder, órgão ou entidade, observadas a estrutura organizacional, a complexidade administrativa, a capacidade operacional e a

¹⁰ A forma de provimento da chefia será tratada no tópico pertinente da estruturação da força de trabalho (capítulo 2.5).



necessária segregação entre funções de gestão, supervisão e auditoria interna governamental.

No modelo adotado por este Guia, as competências nucleares da UCCI compreendem, entre outras:

I. Coordenação e integração do Sistema de Controle Interno

- **Coordenação sistêmica:** coordenar tecnicamente o funcionamento do SCI, promovendo integração entre unidades administrativas, estruturas de segunda linha, responsáveis pelo controle interno e auditoria interna governamental, quando existente.
- **Padronização metodológica:** estabelecer diretrizes, critérios, modelos e procedimentos mínimos para o funcionamento integrado das atividades de controle interno.
- **Definição de responsabilidades:** propor a delimitação de competências, fluxos de atuação e responsabilidades entre as unidades e agentes envolvidos no SCI.

II. Orientação normativa e apoio metodológico

- **Orientação técnica:** emitir orientações, manuais, notas técnicas e procedimentos destinados à padronização e ao aperfeiçoamento dos controles internos.
- **Apoio à gestão de riscos e controles:** prestar apoio metodológico às unidades administrativas na identificação de riscos, definição de controles, elaboração de fluxos e monitoramento de providências.
- **Aprimoramento institucional:** propor melhorias normativas, procedimentais e organizacionais voltadas ao fortalecimento da governança, da integridade e do controle interno.

III. Supervisão, monitoramento e acompanhamento



- **Supervisão do SCI:** acompanhar o funcionamento sistêmico das atividades de controle interno e zelar pela observância das diretrizes metodológicas estabelecidas.
- **Monitoramento de recomendações:** acompanhar o atendimento das recomendações expedidas pela UCCI, pela auditoria interna governamental, pelo Tribunal de Contas e por outros órgãos de controle.
- **Acompanhamento de providências corretivas:** monitorar medidas adotadas pela gestão para saneamento de impropriedades, irregularidades, fragilidades de controle ou situações potencialmente lesivas ao interesse público.

IV. Apoio ao controle externo, prestação de contas e responsabilização

- **Interlocução institucional:** atuar como ponto de articulação técnica com o Tribunal de Contas, sem prejuízo das responsabilidades próprias da autoridade máxima e das unidades gestoras.
- **Prestação de contas:** coordenar ou revisar, conforme a legislação aplicável, manifestações, relatórios ou pareceres exigidos do controle interno em processos de prestação de contas, conferindo conformidade e metodologia.
- **Tomada de Contas Especial:** alertar formalmente a autoridade administrativa competente quanto à necessidade de instauração de Tomada de Contas Especial, quando identificadas hipóteses previstas na legislação aplicável, bem como avaliar a conformidade metodológica dos procedimentos da TCE, observadas a segregação de funções e as competências da autoridade responsável pela instauração e condução do processo.
- **Comunicação de irregularidades relevantes:** comunicar ao Tribunal de Contas irregularidades relevantes não sanadas, situações potencialmente lesivas ao interesse público ou hipóteses de não atendimento injustificado das recomendações expedidas no exercício das atividades de controle interno.

V. Articulação com a auditoria interna governamental



- **Suporte institucional à auditoria:** assegurar condições metodológicas, organizacionais e informacionais para o exercício da auditoria interna governamental, quando essa função estiver estruturada no âmbito da UCCI.
- **Preservação da independência:** adotar salvaguardas para evitar que a equipe responsável por atividades de orientação, supervisão ou monitoramento atue posteriormente na avaliação independente dos mesmos objetos.
- **Monitoramento dos resultados da auditoria:** acompanhar, sem substituir a gestão, as providências adotadas em decorrência das recomendações e planos de ação resultantes dos trabalhos de auditoria interna.

Importante registrar que, em estruturas mais robustas, a UCCI poderá contar com equipes multidisciplinares para o exercício dessas frentes de atuação. Contudo, a organização interna das competências deve preservar a segregação de funções, de modo que atividades de orientação, apoio metodológico e supervisão não comprometam a objetividade das avaliações independentes realizadas pela auditoria interna governamental.

Estruturação da UCCI

A **Unidade Central de Controle Interno – UCCI** pode assumir diferentes arranjos organizacionais, como controladoria, secretaria, departamento ou, em estruturas menores, unidade administrativa, **devendo estar subordinada diretamente ao órgão colegiado de governança ou ao dirigente máximo**, garantindo-se o suporte necessário ao seu funcionamento, sua autonomia técnica e sua independência funcional.

É necessária a instituição de estrutura responsável pela coordenação dos controles internos, em cada Poder, entidade e órgão constitucionalmente autônomo, observado o respectivo porte, complexidade administrativa e capacidade operacional.



A UCCI assume a coordenação e supervisão do conjunto integrado de estruturas organizacionais, o que significa dizer que os controle internos executados na administração indireta ficam vinculados tecnicamente a ela, embora não haja vinculação hierárquica.

As entidades minimamente devem ter **um responsável pelo controle interno formalmente instituído**, caso não possuam uma unidade administrativa executora de controle interno.

As atividades relacionadas à coordenação do Sistema de Controle Interno, supervisão, orientação técnica, monitoramento, conformidade e apoio metodológico e demais funções de segunda linha poderão ser exercidas por servidores efetivos de outras carreiras, desde que formalmente designados para atuação na unidade ou integrantes de grupos de trabalho, comissões ou estruturas funcionalmente vinculadas ao Sistema de Controle Interno, **ainda que sem lotação ou subordinação administrativa direta à UCCI**.

Essa medida pode se mostrar conveniente, inclusive, para permitir que os auditores internos se dediquem precipuamente ao exercício das atividades típicas de auditoria interna governamental, compreendidas como os trabalhos independentes e objetivos de avaliação e consultoria destinados a agregar valor e aprimorar os processos de governança, gestão de riscos e controles internos, realizados com observância das normas e padrões profissionais de auditoria.

UCCI



coordenação
metodológica do
SCI



supervisão das
funções de 2ª
Linha



suporte
institucional às
atividades de
auditoria

Em relação à estrutura da UCCI, é fundamental que as seguintes diretrizes sejam observadas:

- a. *vinculação direta ao órgão de governança ou, na sua ausência, à autoridade máxima da organização;*



- b. existência de servidores efetivos qualificados para o exercício das funções técnicas contínuas relacionadas às atividades de primeira e segunda linhas;*
- c. existência de auditores internos aprovados em concurso público específico para execução das atividades típicas de auditoria interna governamental;*
- d. adequação quantitativa e qualitativa da equipe para o exercício de suas atribuições;*
- e. disponibilização de estrutura física e tecnológica compatível com o exercício das atividades da unidade.*

A lei instituidora da UCCI deve prever composição mínima compatível com as competências atribuídas à unidade, observadas a complexidade organizacional, a quantidade de unidades administrativas e os riscos inerentes às atividades desempenhadas pelo respectivo órgão ou Poder.

Cada unidade administrativa é responsável pelos controles inerentes aos seus próprios processos de trabalho. A responsabilidade pelo controle interno é compartilhada por toda a estrutura organizacional.

Macrofunções

O Sistema de Controle Interno também pode atuar de forma coordenada com outras funções relacionadas à governança, integridade, supervisão e *accountability*, incluindo, conforme o modelo organizacional adotado:



CONTROLADORIA;	
AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL;	
GESTÃO DE RISCOS;	
INTEGRIDADE;	
CONFORMIDADE;	
TRANSPARÊNCIA;	
OUVIDORIA;	
CORREIÇÃO.	

Em determinados arranjos institucionais, especialmente no âmbito de controladorias-gerais, algumas dessas **macrofunções** podem ser organizadas sob coordenação comum da Unidade Central de Controle Interno ou estrutura equivalente, observadas as competências legais específicas de cada função.

A experiência das controladorias mais estruturadas do país demonstra que essas macrofunções frequentemente **convergem para o fortalecimento da governança**, da integridade e da *accountability* no setor público. Esse modelo é atualmente adotado, por exemplo, pela Controladoria-Geral da União (CGU).

A centralização dessas macrofunções sob coordenação comum pode proporcionar ganhos de coerência, integração e efetividade, desde que respeitada a segregação de funções entre as diferentes linhas de atuação do controle interno, especialmente a independência técnica das atividades típicas de auditoria interna governamental.

Desta forma, apesar de noticiados benefícios, as funções de segunda linha podem ou não serem desenhadas pela lei local com suas competências para a UCCI. A depender do nível de maturidade, capacidade institucional do ente e modelo organizacional, algumas das macrofunções:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno

- podem estar administrativamente dentro da UCCI;
- podem estar apenas vinculadas metodologicamente;
- ou podem estar distribuídas pelas unidades administrativas.



A auditoria interna governamental constitui uma das funções possíveis da UCCI, mas não se confunde com a totalidade de suas atribuições.

Garantias institucionais da UCCI

Para o adequado exercício de suas funções institucionais, a Unidade Central de Controle Interno deve possuir garantias mínimas relacionadas à independência técnica, acesso às informações necessárias ao desempenho de suas atribuições, autonomia metodológica, capacitação contínua dos profissionais incumbidos da



atribuição de controle e vinculação organizacional com a autoridade máxima do órgão ou entidade.

UCCI no Poder Legislativo de pequeno porte

A instância central de coordenação do Sistema de Controle Interno pode assumir diferentes graus de estruturação, conforme o porte, a complexidade administrativa, a capacidade fiscal e financeira, o volume de recursos geridos, os riscos institucionais e a maturidade da governança e de profissionalização do respectivo Poder ou órgão constitucionalmente autônomo.



A proporcionalidade organizacional não afasta a necessidade de SCI próprio para os Poderes e órgãos autônomos, nem autoriza a inexistência de estrutura responsável por sua coordenação.

Em estruturas reduzidas, essa instância poderá se materializar por meio de UCCI simplificada, unidade administrativa de controle interno ou responsável formalmente designado, sem prejuízo da possibilidade de apoio técnico, atuação cooperada ou compartilhamento de atividades especializadas, observadas as salvaguardas necessárias à autonomia institucional, à independência técnica e à adequada segregação de funções.

2.2. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DA PRIMEIRA LINHA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As atividades da primeira linha ocorrem difusas em toda a Administração Pública, sendo exercidas diretamente pelas unidades responsáveis pela execução das políticas públicas, atividades administrativas e processos operacionais da organização.



Compete à primeira linha implementar, executar e manter controles internos relacionados às suas atividades, bem como identificar, avaliar, tratar e monitorar os riscos inerentes aos processos sob sua responsabilidade, em alinhamento ao processo de gestão de riscos institucional.

Os controles de primeira linha normalmente se materializam por meio de rotinas administrativas, segregação de funções, supervisão hierárquica, conferências, validações, controles sistêmicos, procedimentos padronizados e mecanismos de monitoramento operacional.

2.3. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DE SEGUNDA LINHA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Além dos controles executados diretamente pelas unidades responsáveis pelos processos administrativos e operacionais da organização, o Sistema de Controle Interno também compreende estruturas e atividades típicas de segunda linha, voltadas ao fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos.

Competências das funções de segunda linha

As funções de segunda linha compreendem atividades de **supervisão, orientação técnica, monitoramento, conformidade e apoio metodológico** aos controles internos, incluindo, dentre outras:

- orientação técnica às unidades administrativas;
- apoio à gestão de riscos e ao aperfeiçoamento dos controles internos;
- monitoramento da implementação de recomendações e providências;
- apoio à elaboração e atualização de normativos, manuais, fluxos e procedimentos internos;



- identificação de pontos de controle e fragilidades relacionadas aos processos de trabalho;
- articulação entre as unidades administrativas e a UCCI;
- comunicação à UCCI de irregularidades, não-conformidades ou fragilidades relevantes identificadas no exercício de suas atribuições.

Os normativos, fluxos e procedimentos internos poderão ser elaborados pelas unidades responsáveis pelos processos de trabalho, com apoio das estruturas de segunda linha, observadas as metodologias e padrões técnicos definidos pela UCCI.

O desenho institucional das funções de segunda linha deverá delimitar claramente competências, responsabilidades e limites de atuação, de modo a evitar sobreposição de funções e confusão entre atividades de gestão, supervisão e auditoria interna governamental.

Vinculação metodológica à UCCI

As estruturas de segunda linha deverão observar vinculação metodológica à Unidade Central de Controle Interno – UCCI, especialmente quanto à adoção de normas, diretrizes, metodologias, modelos e padrões técnicos destinados ao funcionamento integrado do Sistema de Controle Interno.

Essa vinculação tem por finalidade assegurar integração institucional, uniformidade mínima dos controles internos e alinhamento às diretrizes de governança, gestão de riscos, conformidade e controle interno estabelecidas no âmbito do ente ou Poder, sem prejuízo da autonomia administrativa das unidades responsáveis pelos processos de trabalho.

Estruturas de apoio e supervisão no SCI

Cabe à **alta administração** providenciar que a legislação do ente público assegure o exercício das funções de controle em segunda linha, mediante a constituição de estruturas de apoio estratégico e especializado para sua execução.



As funções de segunda linha podem ser desempenhadas diretamente por servidores efetivos vinculados administrativamente à Unidade Central de Controle Interno (UCCI) ou, quando compatível com a estrutura organizacional do ente e previsto em legislação ou ato normativo próprio, por estruturas descentralizadas vinculadas às unidades executoras, desde que asseguradas competências compatíveis e condições mínimas para o desempenho das atribuições, permanecendo submetidas à coordenação metodológica, supervisão técnica e monitoramento sistêmico da UCCI.

As funções de segunda linha, voltadas à supervisão, monitoramento e apoio à gestão de riscos e controles internos, poderão ser exercidas por diferentes estruturas organizacionais, tais como:

- Unidades executoras de controle interno (UECI);
- Conselhos;
- Comissões;
- Comitês;
- Grupos de trabalho;
- Núcleos técnicos;
- outras estruturas formalmente instituídas.

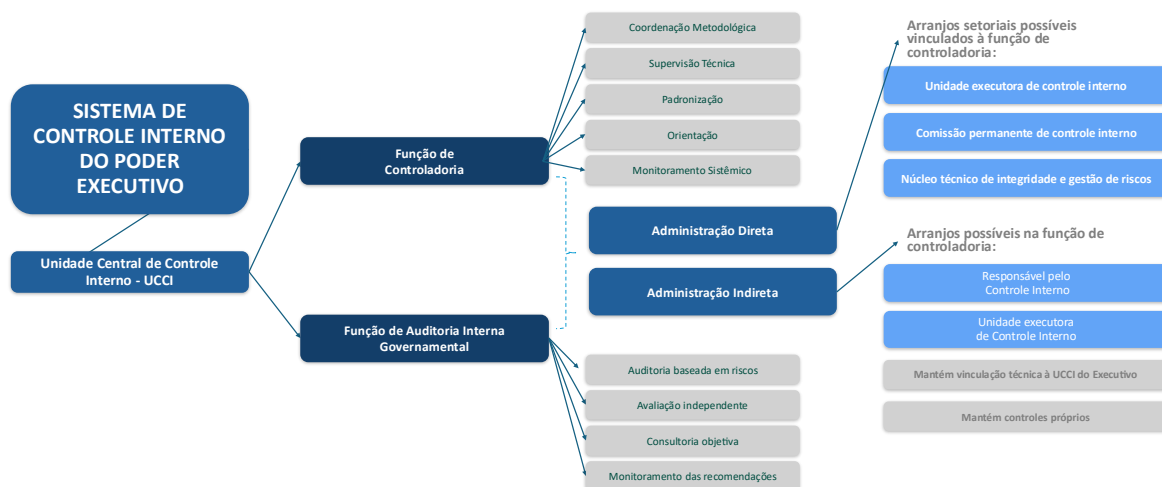


A título exemplificativo, determinado Município poderá decidir pela instituição de estruturas setoriais de segunda linha em secretarias ou entidades que executem maior volume orçamentário ou possuam processos mais sensíveis sob a perspectiva de riscos e controles, como saúde ou contratações públicas.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno



Exemplos de estruturas de apoio estratégico e especializado:



UECI

- *conselho de integridade e gerenciamento de riscos;*
- *comissão permanente de controle interno;*
- *comissões setoriais de gerenciamento de riscos em áreas específicas, como saúde, obras ou contratações públicas;*
- *unidades administrativas de apoio ao controle interno em secretarias ou autarquias;*
- *núcleos técnicos de conformidade, integridade ou gestão de riscos.*

A atuação das funções de segunda linha do Sistema de Controle Interno pressupõe mecanismos de **coordenação técnica, supervisão normativa e padronização de procedimentos administrativos**, especialmente em sistemas organizacionais que envolvem atividades transversais executadas por diferentes unidades administrativas.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de Orientação para Aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno

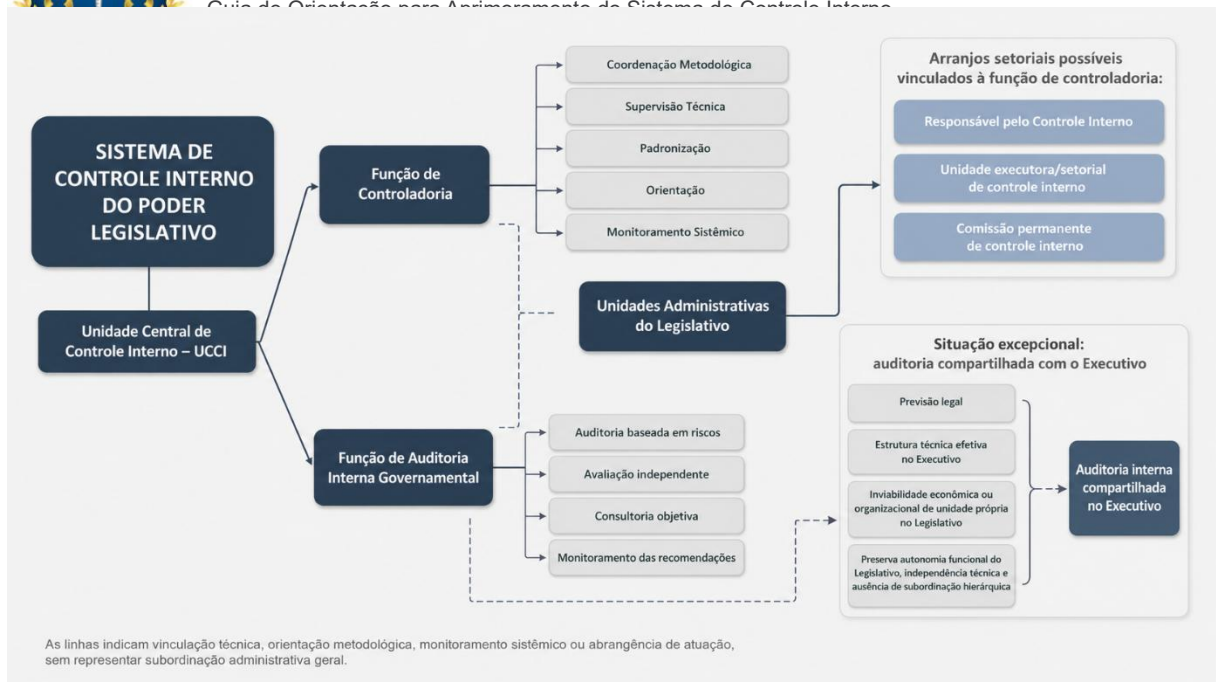


Figura 2 - Elaboração própria

A Lei nº 4.320/1964 estabelece que o controle dos atos de execução orçamentária será **prévio, concomitante e subsequente**. Atualmente, o controle interno nesses três momentos abrange também a gestão estratégica, de riscos e de resultados, conforme referenciais que estão tratados nesse *guia*.

É importante ressaltar que a atuação do controle interno em procedimentos licitatórios ou em outros processos administrativos deve observar **critérios** como risco, materialidade, relevância, oportunidade e capacidade operacional¹¹.



Materialidade



Relevância



Criticidade



Risco



Oportunidade



Capacidade Operacional



Impacto Potencial



Vulnerabilidade



Exposição Institucional

¹¹ CONSULTA. LICITAÇÃO. LEI N. 14.133/2021. CONTROLE INTERNO.MANIFESTAÇÃO PRÉVIA EM TODOS OS PROCESSOS LICITATÓRIOS. AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE.



A UCCI deve definir a metodologia e os critérios mínimos de qualidade para que as unidades executoras de controle interno – UEICs, quando forem adotadas, elaborem normas e instrumentos. Dentre os critérios mínimos a serem definidos pela UCCI devem constar delimitação clara do escopo, identificação dos responsáveis, definição de pontos de controle e mecanismos de monitoramento. A publicação ou atualização dos instrumentos elaborados pela UEIC dependerá de validação técnica prévia da UCCI, assegurando sua compatibilidade com o sistema e sua efetividade prática.

Nesse contexto, a extensão e a profundidade das atividades preventivas de segunda linha devem ser disciplinadas em normativos internos, de forma compatível com a realidade organizacional do ente e com a necessidade de preservação da capacidade técnica destinada às atividades de auditoria interna governamental.

As análises prévias eventualmente realizadas pelas estruturas de segunda linha inserem-se no fluxo dos atos de gestão e possuem natureza preventiva, orientativa e de supervisão, não se confundindo com as atividades independentes de avaliação próprias da auditoria interna governamental.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina:

É vedada a designação simultânea de controlador interno ou de contador para a função de agente de contratação ou pregoeiro, bem como para qualquer outra função considerada essencial à execução da Nova Lei de Licitações, por ofensa ao princípio da segregação de funções previsto nos arts. 5º e 7º, § 1º, bem como ao controle das contratações disposto no art. 169, todos da Lei n. 14.133/2021 (TCE/SC, Plenário, Prejulgado n. 2440, Decisão n. 806/2024, Processo n. 2400021729, Relator: Cons. José Nei Alberton Ascari, Data da sessão: 24/5/2024).

Assim, as unidades executoras de controle interno responsáveis por determinada área, processo ou temática não devem realizar auditorias sobre os próprios objetos em que atuem em segunda linha, considerando que exercem funções de supervisão,

POSSIBILIDADE DE REGRAMENTO MUNICIPAL.1. A Lei n. 14.133/2021 não estabeleceu a obrigatoriedade de manifestação das unidades de controladoria interna ou do órgão central de controle interno em todos os processos licitatórios. 2. Caberá a cada ente federativo estabelecer, nos contornos das competências constitucionais, as regras para os procedimentos de controle interno nos processos de contratação pública, considerados os critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco, conforme disposto no art. 170 da Lei n. 14.133/2021 (TCMG, Consulta 1160668/2024. Disponível em <https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/3685485> Acesso em 18, mai. 26.



monitoramento, orientação, conformidade ou apoio metodológico junto à secretaria ou órgão ao qual estejam vinculadas. Em sentido inverso, a atribuição de atividades operacionais, supervisórias permanentes ou de cogestão à auditoria interna governamental compromete sua independência e objetividade, reduz sua capacidade de avaliação independente e pode prejudicar a adequada execução do planejamento anual de auditoria baseado em riscos.

Desafios específicos do apoio e supervisão em estruturas organizacionais de pequeno porte

Em estruturas organizacionais de pequeno porte, a simplificação das funções de segunda linha não afasta a necessidade de supervisão, monitoramento, apoio à gestão de riscos e orientação técnica das unidades administrativas, podendo tais atividades ser desempenhadas por estruturas mais enxutas, grupos de trabalho, comissões, responsáveis designados ou mecanismos equivalentes compatíveis com a capacidade operacional do ente.

Estruturas simplificadas exigem controles compensatórios proporcionais aos riscos envolvidos.

Nesses casos, a atuação deverá observar priorização baseada em riscos, materialidade, relevância e oportunidade, bem como adoção de salvaguardas compensatórias proporcionais aos riscos decorrentes da reduzida segregação funcional, tais como supervisão superior, revisão posterior, transparência dos procedimentos, validação colegiada, formalização de responsabilidades, utilização de checklists, monitoramento amostral e auditorias priorizadas por risco.



2.4. ESTRUTURAÇÃO DAS FUNÇÕES DE TERCEIRA LINHA: UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Segundo o Instituto dos Auditores Internos (IIA), que estabelece padrões internacionais no âmbito da auditoria interna, é “um serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria, criado para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”.

“Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle”.¹²

A auditoria interna governamental constitui atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, voltada ao aperfeiçoamento:

- **da governança;**
- **da gestão de riscos;**
- **dos controles internos;**
- **e do desempenho institucional.**

Sua atuação não se confunde com:

- **execução de controles administrativos;**
- **cogestão;**
- **assessoramento jurídico permanente;**
- **revisão prévia obrigatória de atos;**
- **ou substituição das competências da gestão.**

A auditoria interna avalia os controles e os processos de governança instituídos pela administração, mas não substitui a atuação gerencial dos responsáveis pela execução das atividades administrativas.

¹² THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Globais de Auditoria Interna. Tradução do IIA Brasil. Altamonte Springs: IIA, 2024. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternala-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf> Acesso em: 10 set. 2025, p. 10.



Auditoria atua como mecanismo de avaliação independente da governança, riscos e controles.

Princípios e domínios fundamentais da auditoria interna

As novas Normas Globais de Auditoria Interna (2024) do Instituto dos Auditores Internos (*The IIA*) estabelecem princípios orientadores que fundamentam uma atividade de auditoria interna eficaz. Considerados em conjunto, esses princípios reforçam o papel da auditoria interna no fortalecimento da capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor, fornecendo avaliação e consultoria independentes¹³.

Domínio	Diretrizes associadas
Propósito da Auditoria Interna	Promoção do atingimento dos objetivos, aprimoramento da governança, da gestão de riscos e da tomada de decisões.
Ética e profissionalismo	Demonstração de integridade, objetividade, competência, zelo profissional devido e confidencialidade.
Governando a Função	Autorização pela alta administração/conselho, posicionamento independente e supervisão adequada.
Gerenciando a Função	Planejamento estratégico, gestão otimizada de recursos, comunicação eficaz e aprimoramento contínuo da qualidade.
Qualidade e melhoria contínua	Monitoramento da qualidade, aperfeiçoamento contínuo e efetividade da atividade
Executando os Serviços	Planejamento eficaz dos trabalhos, condução rigorosa, comunicação clara dos resultados e monitoramento dos planos de ação

¹³ Idem, *Normas...*



Os domínios e princípios fundamentais da auditoria interna reforçam que a atividade não deve se limitar à verificação formal de conformidade, mas contribuir para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos e dos resultados institucionais.

Em **estruturas organizacionais menores**, a implementação desses princípios pode ocorrer de forma gradual e proporcional à capacidade institucional do ente. Entretanto, limitações estruturais não afastam a necessidade de observância dos elementos essenciais relacionados:

- *à independência;*
- *à objetividade;*
- *ao planejamento;*
- *à documentação;*
- *à atuação baseada em riscos;*
- *e à comunicação formal dos resultados.*

A observância desses princípios pressupõe adequada segregação entre as atividades de auditoria interna e as funções de gestão, supervisão ou controle operacional exercidas em primeira e segunda linhas, sendo incompatível com a atividade de auditoria interna o desempenho de atribuições permanentes de cogestão administrativa.

A alta administração deverá assegurar à função de auditoria interna acesso irrestrito às informações, documentos, sistemas, pessoas e registros necessários ao adequado exercício de suas competências.



Modalidades e abordagens da auditoria interna

As normas internacionais de auditoria interna reconhecem diferentes modalidades de atuação da atividade de auditoria governamental, abrangendo trabalhos de avaliação (*assurance*) e atividades consultivas voltadas ao aperfeiçoamento institucional.

Natureza da atividade	Finalidade predominante	Exemplos
Auditoria de conformidade	Avaliar aderência a normas, procedimentos e requisitos legais	Licitações, contratos, folha de pagamento, prestações de contas
Auditoria financeira	Avaliar confiabilidade das informações financeiras e contábeis	Demonstrações contábeis, receitas, despesas e registros patrimoniais
Auditoria operacional/desempenho	Avaliar economicidade, eficiência, eficácia e efetividade	Programas públicos, políticas públicas e prestação de serviços
Avaliação de governança, riscos e controles	Avaliar maturidade institucional e adequação dos mecanismos de controle	Gestão de riscos, integridade e controles internos
Atividades consultivas	Orientar e recomendar melhorias sem exercer cogestão	Orientações técnicas, facilitação, capacitações e recomendações
Atividades especiais	Atuação extraordinária ou específica	Inspeções, apuração de denúncias e trabalhos especiais

As atividades de auditoria podem ocorrer de forma:

- *prévia;*
- *concomitante;*
- *ou posterior*

desde que preservadas:

- *a independência técnica;*
- *a objetividade;*
- *a segregação de funções;*
- *e a vedação à cogestão administrativa.*



A auditoria não é:

- mera revisão formal seguida de assinatura conjunta com o gestor;
- homologação procedimental.
- mero acompanhamento de fluxo;
- revisão de conformidade ou supervisão de atos de gestão;
- mero monitoramento de providências.

A atuação preventiva ou concomitante não transforma a auditoria interna em instância permanente de aprovação prévia dos atos administrativos.

A implementação de controles e a tomada de decisão permanecem sob responsabilidade da administração pública.

Veja o que publicou o IIA¹⁴ sobre os benefícios:

Os stakeholders da auditoria interna, em organizações amadurecidas, entendem os benefícios da auditoria interna como avaliadora independente de processos eficazes de governança organizacional, gerenciamento de riscos e controle; conselheira confiável, respondendo dinamicamente a riscos emergentes e preocupações da gestão; e líder que incentiva a importância das considerações de riscos e controle na primeira e segunda linhas de defesa.

¹⁴ Modelo de capacidade de auditoria interna para o setor público (IA-CM) <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/macraeptbrsumar-editorHTML-00000010-26112019121845.pdf>



Atividades consultivas

A atividade de auditoria interna governamental pode prestar serviços de consultoria e assessoramento técnico relacionados à governança, à gestão de riscos e aos controles internos, desde que preservadas a objetividade, a independência funcional e a segregação de funções.

As atividades consultivas podem envolver:

recomendações técnicas;	
orientações metodológicas;	
facilitação de discussões sobre riscos e controles;	
apoio técnico na estruturação de processos;	
capacitações;	
e sugestões de aprimoramento institucional.	

Como o *Institute of Internal Auditors* (IIA) ressalta, o “alinhamento das atividades é feito através da comunicação, cooperação e colaboração”¹⁵. Quando alinhadas, as linhas contribuem coletivamente para criação e proteção de valor, assegurando confiabilidade dos controles e alcance dos objetivos institucionais.

¹⁵ IIA. Modelo das três linhas do IIA 2020 – Uma atualização das Três Linhas de Defesa, p. 4.



A literatura especializada e os referenciais institucionais destacam que a auditoria interna não deve exercer atividades típicas da administração nem assumir responsabilidade pela implementação das soluções propostas¹⁶.

Consultoria pode envolver	Não deve envolver
Orientação técnica	Decisão administrativa
Apoio metodológico	Aprovação de atos
Discussões sobre riscos e controles	Assessoramento jurídico permanente

Em **estruturas organizacionais menores**, a ausência de segregação adequada de funções pode ampliar o risco de desvirtuamento da atividade consultiva, transformando a auditoria interna em instância informal de gestão ou aprovação administrativa.

A atividade consultiva não transfere à auditoria interna a responsabilidade pelos atos administrativos praticados pela gestão.

Ciclo de auditoria interna

É recomendável que as atividades de avaliação independente conduzidas pela estrutura de auditoria obedeçam a um ciclo metodológico padronizado, composto pelas seguintes fases essenciais:

I. Planejamento baseado em riscos: A atividade de auditoria interna governamental deve ser estruturada a partir de planejamento periódico, materializado no Plano Anual de Auditoria Interna Governamental (PAINT) ou instrumento equivalente. A definição dos objetos auditáveis deve considerar critérios de materialidade, relevância,

¹⁶ SANT'ANNA, Diocésio. *Consultoria Em Auditoria Governamental*. 2.ED. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4265>. Acesso em: 10 set. 2025.



criticidade, vulnerabilidade, recorrência de falhas e exposição a riscos. Ainda que modelos internacionais de maturidade tratem determinados mecanismos de planejamento como estágios avançados, entende-se que a existência de um planejamento mínimo constitui medida essencial de governança pública, inclusive em estruturas organizacionais menores. Ainda que simplificado, o planejamento racionaliza a atuação da auditoria, reduz a atuação exclusivamente reativa, fortalece a priorização e favorece a maior efetividade do Sistema de Controle Interno.

II. Definição de escopo e Execução: Após o planejamento, ocorre a delimitação clara dos objetivos, processos e limites da avaliação (escopo), seguida pela execução de testes para a obtenção de evidências e informações relevantes, confiáveis e suficientes que fundamentem as constatações.

III. Comunicação e Produtos Técnicos: O reporte dos resultados à gestão e à alta administração materializa-se por meio de produtos técnicos específicos, que conferem rastreabilidade às ações do controle. Dentre os principais, destacam-se:

- **Relatório de Auditoria e Recomendações:** formaliza os achados e as propostas de melhoria de um trabalho independente.
- **Nota Técnica:** instrumento de caráter preventivo e consultivo para orientar a gestão sobre a aplicação de normas.
- **Parecer Conclusivo sobre Contas Anuais:** manifestação técnica exigida legalmente para a prestação de contas do chefe do Poder ou dos ordenadores de despesa.
- **Manifestação em Tomada de Contas Especial (TCE):** emissão de relatório e certificado de auditoria nos processos de TCE, em estrita conformidade com os normativos do TCE-ES (vide IN TCE-ES nº 101/2026).



IV. Transparência: Integrada à fase de comunicação, a alta administração deve envidar esforços para manter em ambiente público (portal na internet) o plano anual



de auditoria, os relatórios produzidos, as recomendações expedidas e os resultados do monitoramento, ressalvadas as hipóteses legais de sigilo. A publicidade dos trabalhos fortalece o controle social e amplia a legitimidade institucional do Sistema de Controle Interno.

V. Monitoramento de Recomendações: O trabalho da auditoria não se encerra com a emissão do relatório. É necessário o acompanhamento contínuo das providências indicadas, observando-se que a responsabilidade primária pela elaboração e execução do plano de ação para corrigir as fragilidades é exclusiva da gestão (primeira linha). A unidade de auditoria deve manter o registro de implementação atualizado, comunicando formalmente à alta administração os casos de inércia ou omissão injustificada na correção de problemas.

Desafios específicos da auditoria interna em estruturas organizacionais de pequeno porte

Em estruturas organizacionais menores, a atividade de auditoria interna frequentemente enfrenta limitações relacionadas à reduzida segregação de funções, ao número restrito de servidores, à ausência de equipes especializadas, ao acúmulo operacional e à proximidade funcional entre auditores e gestores.

O guia do Instituto dos Auditores Internos (IIA) para atividades de auditoria interna de pequeno porte¹⁷ reconhece que, nessas estruturas, os auditores podem acabar recebendo responsabilidades operacionais ou mantendo relações funcionais mais próximas com a gestão, circunstâncias que exigem salvaguardas adicionais para preservação da independência e da objetividade da atividade de auditoria.

¹⁷ IPPF – Guia Prático Auxiliando Atividades de Auditoria Interna de Pequeno Porte na Implementação das Normas



Nessas situações, recomenda-se:

definição formal das responsabilidades da auditoria interna;	
delimitação clara entre funções de gestão e funções de auditoria;	
registro das limitações estruturais existentes;	
planejamento compatível com a capacidade operacional da unidade;	
utilização de metodologias simplificadas, quando necessário;	
revisão técnica ou apoio especializado em situações de maior complexidade;	
e comunicação transparente sobre eventuais restrições de escopo ou independência.	

A limitação estrutural do órgão atrai a necessidade de adoção de salvaguardas mínimas para preservação da independência e da objetividade da auditoria interna. A proporcionalidade deve ser aplicada à complexidade da estrutura e dos procedimentos, e não à eliminação das garantias essenciais da atividade de auditoria interna.

Os pequenos municípios enfrentam, simultaneamente, uma realidade dupla e desafiadora: de um lado, o inafastável dever constitucional e legal de implementar controles internos eficazes, conforme as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (artigos 54 e 59) e das normas constitucionais (artigo 70); de outro, a escassez de recursos orçamentários, estruturais e técnicos para formatar órgãos de controle interno dedicados e complexos.

Essa compreensão restritiva é perfeitamente compatível com o Diagnóstico Nacional do Controle Interno Municipal, elaborado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) e Banco Mundial, que identificou significativa limitação técnica e financeira nos pequenos entes. O próprio estudo conclui que o grau de estruturação e maturidade das unidades de controle interno está diretamente relacionado ao porte econômico e populacional do município, evidenciando a necessidade de adoção de soluções que sejam proporcionais e compatíveis com a realidade administrativa local.



Nesse contexto, os referenciais internacionais atualmente adotados no setor público, especialmente o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), oferecem uma saída pragmática ao partirem da ideia de maturidade institucional progressiva e adaptação à capacidade organizacional do ente público. O modelo reconhece que a auditoria interna deve ser estruturada conforme os riscos, o porte, a complexidade e os recursos disponíveis da organização, **priorizando a existência efetiva da função de avaliação independente em detrimento da mera criação de um órgão robusto ou autônomo em termos puramente formais.**

Portanto, a auditoria interna nessas municipalidades deve ser orientada por critérios de efetividade e proporcionalidade, priorizando a existência real de mecanismos de controle, gestão de riscos e supervisão. A exigência constitucional não impõe a replicação de modelos organizacionais complexos, mas a existência de atividade de controle interno capaz de contribuir para a legalidade, a eficiência, a integridade e a boa governança da administração pública municipal. A recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU) converge de forma clara para essa visão pragmática: “as normas internacionais não requerem que haja uma estrutura dentro da organização, mas, sim que **a atividade de auditoria interna seja exercida dentro da organização**”¹⁸.

Assim, a atividade de auditoria interna deve ocorrer e pode ser exercida mediante estruturas organizacionais simplificadas, integradas ou compartilhadas. Contudo, para que esse modelo enxuto seja válido e agregue valor, é imperativo que sua atuação seja devidamente documentada, que suas recomendações sejam consideradas e implementadas pela gestão municipal, e que exista independência técnica e objetividade suficientes para evitar conflitos de interesse na avaliação dos controles internos, riscos e governança.

Para o Poder Legislativo municipal, a manutenção de um Sistema de Controle Interno próprio impõe desafios ainda maiores devido à sua escala reduzida. Como regra geral,

¹⁸ TCU, Acórdão TC 011.759/2016-0, p. 12.



e em respeito à separação dos Poderes, o exercício das atividades inerentes ao controle interno da Câmara Municipal compete à unidade responsável pelo controle interno do próprio Poder Legislativo municipal, resguardando a autonomia institucional da Casa.

Excepcionalmente, contudo, a jurisprudência consolidada por este Tribunal de Contas, sedimentada no Acórdão TC-810/2025, admite a flexibilização dessa regra para a realidade local. Nas hipóteses em que a Câmara Municipal seja dispensada de criar estrutura própria, por demonstrar objetivamente que o custo envolvido na sua criação supera o benefício gerado, é possível a subordinação do Legislativo às normas de rotinas e procedimentos da Unidade Central de Controle Interno do Poder Executivo Municipal. Para tanto, expressou:

[...] como regra geral, as atribuições inerentes ao controle interno da Câmara Municipal devem ser desempenhadas por unidade administrativa vinculada ao próprio Poder Legislativo, admitindo-se, contudo, de forma excepcional e condicionada, que tais funções possam ser exercidas por unidade de controle interno do Poder Executivo, desde que:

- a) haja previsão legal específica no âmbito municipal;*
- b) a unidade de controle interno do Executivo esteja efetivamente estruturada, ativa e tecnicamente capacitada;*
- c) reste demonstrada, mediante elementos objetivos, a inviabilidade econômica, técnica ou estrutural da criação de unidade própria;*
- d) sejam asseguradas a independência técnica do controle, a ausência de subordinação hierárquica e a preservação da autonomia funcional do Legislativo.*

(Acórdão TC 810/2025- Prejulgado. Plenário TCEES)

*Controle interno é função de todos.
Auditoria é função de Estado.*



2.5. ESTRUTURAÇÃO DA FORÇA DE TRABALHO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Capacidade institucional e gestão de pessoas

A efetividade do Sistema de Controle Interno está diretamente relacionada à capacidade institucional da Administração Pública de estruturar, organizar, desenvolver e manter força de trabalho compatível com as atividades de governança, supervisão, controle, gestão de riscos e auditoria interna governamental.

A maturidade institucional do sistema não depende apenas da existência formal de normas, unidades administrativas ou procedimentos de controle, mas também da disponibilidade de agentes públicos qualificados, da definição clara de responsabilidades, da adequada segregação de funções e da existência de estrutura organizacional minimamente compatível com a complexidade das atividades desempenhadas.

A inexistência de política institucional de pessoal compatível com as funções de controle, supervisão, gestão de riscos e auditoria interna governamental gera fragilidades, tais como:

- *concentração excessiva das atividades de controle em um único servidor;*
- *controlador revisando todos os atos administrativos;*
- *auditores exercendo funções típicas de gestão;*
- *sobreposição entre atividades de execução, supervisão e avaliação;*
- *elevada rotatividade;*
- *ausência de planejamento sucessório;*
- *dependência excessiva de vínculos precários;*
- *captura político-administrativa;*



- *e estruturas de controle instituídas apenas formalmente, sem capacidade operacional efetiva.*

Dessa forma, a gestão de pessoas assume papel essencial para o fortalecimento institucional do SCI, abrangendo o planejamento da força de trabalho, a definição de competências, o recrutamento e a seleção, a capacitação contínua e o desenvolvimento profissional, a avaliação de desempenho e a retenção de capacidades estratégicas.

O IA-CM (*Internal Audit Capability Model*), modelo internacional de maturidade institucional desenvolvido para auditoria interna governamental, reconhece que o fortalecimento das atividades de controle depende diretamente da consolidação de capacidades organizacionais relacionadas à **gestão de pessoas** e à **cultura institucional**. Embora concebido especificamente para a atividade de auditoria interna governamental, diversos elementos do IA-CM mostram-se aplicáveis ao fortalecimento de todo o Sistema de Controle Interno.

A definição da força de trabalho exigirá a análise de fatores como o porte, a complexidade administrativa, a capacidade fiscal e financeira, o volume de recursos geridos, os riscos institucionais e a maturidade da governança e de profissionalização.

Nesse sentido, o SCI somente alcança maturidade institucional quando sua força de trabalho é planejada, qualificada, distribuída, protegida e continuamente desenvolvida.

Competências, profissionalização e desenvolvimento

A atuação contemporânea das estruturas de controle exige **equipes multidisciplinares**, capazes de compreender processos organizacionais complexos, analisar riscos, interpretar dados, formular recomendações e atuar de forma integrada com a governança institucional.



O exercício das atividades de controle interno, supervisão, conformidade e auditoria interna demanda não apenas conhecimentos técnicos específicos, mas também **competências comportamentais e relacionais** compatíveis com a natureza estratégica das funções desempenhadas.

Os referenciais contemporâneos de auditoria interna e governança reconhecem que o desenvolvimento institucional depende da combinação entre conhecimentos, habilidades e atitudes profissionais, especialmente em ambientes organizacionais orientados por riscos e resultados.



A avaliação de desempenho das equipes que atuam no SCI objetiva promover a melhoria contínua do desempenho institucional, o desenvolvimento profissional e a identificação de lacunas de competências e capacidades relevantes ao exercício das atividades de controle. Para tanto, deve observar critérios compatíveis com a natureza técnica, estratégica e interdisciplinar das atribuições desempenhadas, contribuindo para o fortalecimento institucional e para a agregação de valor à Administração Pública.

Portanto, o fortalecimento do SCI pressupõe:



- políticas permanentes de capacitação;
- desenvolvimento de trilhas formativas;
- mecanismos de compartilhamento de conhecimento;
- e estratégias de retenção e valorização de profissionais qualificados.

A ausência de mecanismos adequados de avaliação, desenvolvimento e retenção de capacidades pode comprometer significativamente a continuidade, a efetividade e o amadurecimento do Sistema de Controle Interno, especialmente em estruturas com reduzida capacidade operacional, elevada rotatividade de pessoal ou excessiva dependência de conhecimentos individualizados.

Portanto, a profissionalização das estruturas de controle se relaciona à adoção de critérios de gestão por competências para designação, desenvolvimento e avaliação dos agentes públicos, em consonância com diretrizes contemporâneas de governança pública e com a Lei nº 14.133/2021, que passou a exigir expressamente a observância da gestão por competências nas funções relacionadas às contratações públicas.

Estrutura funcional e distribuição das atividades no SCI

A organização da força de trabalho do Sistema de Controle Interno deve observar a natureza das funções desempenhadas pelas estruturas de primeira, segunda e terceira linhas, assegurando adequada segregação funcional entre atividades de gestão, supervisão e avaliação independente.

Cabe à autoridade máxima do órgão ou entidade, na forma do regulamento, garantir o suporte necessário de recursos humanos, materiais e tecnologia, para que os controles internos a que se refere o art. 169, II e III, da Lei n. 14.133/2021 desenvolvam atividades de controle, inspeção, fiscalização e auditoria, com autonomia técnica, a fim de assegurar a boa gestão de licitações e contratos.



(Enunciado 57 da III Jornada de Direito Administrativo do IBDA¹⁹)

A organização da força de trabalho do Sistema de Controle Interno deve considerar:

- *a complexidade administrativa da organização;*
- *o volume e criticidade dos processos administrativos;*
- *os riscos institucionais envolvidos;*
- *a maturidade da governança;*
- *o porte organizacional;*
- *o volume de contratações e recursos geridos;*
- *e a necessidade de segregação adequada de funções.*

Os referenciais internacionais de governança e controle, como o COSO, o Modelo das Três Linhas e o IA-CM, reforçam a necessidade de estruturas organizacionais compatíveis com a segregação funcional, a supervisão técnica e a avaliação independente.

A definição da estrutura de pessoal deve buscar compatibilizar independência técnica, continuidade institucional, segregação funcional e capacidade operacional, observadas as características e limitações de cada organização pública.

Vínculo funcional

As atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno possuem natureza técnica, permanente e contínua, não se compatibilizando com vínculos temporários ou com provimento exclusivamente comissionado.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²⁰ e do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo²¹ consolidou entendimento no sentido de que atividades permanentes

¹⁹ Disponível em <https://enunciados.ibda.com.br/>

²⁰ Tema 1010 e RE 1264676/SC.

²¹ Acórdãos 1158/2024; Ac. 40/2024; Ac. 1383/2022; Ac. 967/2022;



de controle, supervisão, monitoramento, fiscalização, avaliação de conformidade e auditoria não demandam relação de confiança entre o agente público e a autoridade nomeante, sendo incompatíveis com provimento precário fundado exclusivamente em vínculo de confiança política. De tal forma, as hipóteses excepcionais previstas no art. 37, V, da Constituição Federal devem ser interpretadas restritivamente quando se tratar de funções técnicas permanentes relacionadas ao Sistema de Controle Interno²².

Considerando que as atividades de controle interno possuem natureza técnica e permanentes e não demandam confiança política, e que cargos em comissão e funções de confiança pressupõem vínculo dessa natureza, as atividades técnicas de controle não se compatibilizam com provimento precário ou político.

²² CONSTITUCIONAL – PROVIMENTO DE CARGO - CONTROLADOR PÚBLICO INTERNO – CARGO EM COMISSÃO - INCONSTITUCIONALIDADE – ARTIGO 37, II E V DA CRFB/1988 1. O provimento de cargo de controlador público interno deve ser realizado por meio de concurso público, conforme determina o artigo 37, incisos II e V da CRFB/1988. 2. O cargo de Controlador Interno desempenha funções de natureza técnica, cuja realização não se faz necessária prévia relação de confiança entre a autoridade hierarquicamente superior e o servidor nomeado, que justifique a contratação por meio de provimento em comissão ou função de confiança, eis que ausente, na hipótese, qualquer atribuição de comando, direção, chefia ou assessoramento. (TCEES, ACÓRDÃO TC-0040/2024- Plenário)

(...) Dada a natureza eminentemente técnica das atribuições dos cargos de Supervisor de Planejamento e Controle Prévio, de Supervisor do Setor de Auditoria Interna e Assessor Sênior, todos da Secretaria de Direção de Controle Interno da Assembleia Legislativa, cuja realização não se faz necessária prévia relação de confiança entre a autoridade hierarquicamente superior e o servidor nomeado, é flagrantemente inconstitucional os artigos 1º, caput, e 7º, da Lei Estadual nº 10.383/2015, que criaram os referidos cargos por meio de provimento em comissão, em flagrante violação ao art. 37, V, da Carta Magna.(TCEES, Ac. 967/2022).

No STF, ADI 6655.



Estrutura/Função	Natureza predominante	Vínculo compatível
Primeira linha	Gestão e execução	Agentes públicos em geral
Segunda linha	Supervisão e monitoramento técnico	Servidor efetivo (não necessariamente de carreira específica)
Direção da UCCI	Coordenação estratégica	Preferencialmente efetivo; excepcionalmente cargo político de direção superior
Auditoria interna governamental	Avaliação independente	Cargo efetivo específico

A. Dirigente da Unidade Central de Controle Interno

O dirigente da Unidade Central de Controle Interno deve possuir autonomia funcional e independência institucional compatíveis com a relevância de suas atribuições, não devendo estar subordinado tecnicamente a unidades operacionais sujeitas à sua própria fiscalização.

Recomenda-se que a legislação local privilegie a ocupação dessa função por servidor efetivo, preferencialmente integrante de carreira de auditoria interna governamental ou de carreira técnica compatível, em consonância com os referenciais de profissionalização e estabilidade técnica das funções de controle.

O dirigente da Unidade Central de Controle Interno deve possuir autonomia funcional e independência institucional compatíveis com a relevância de suas atribuições, não devendo estar subordinado tecnicamente a unidades operacionais sujeitas à sua própria fiscalização.

Recomenda-se que a legislação local privilegie a ocupação dessa função por servidor efetivo, preferencialmente integrante de carreira de auditoria interna governamental



ou de carreira técnica compatível, em consonância com os referenciais de profissionalização e estabilidade técnica das funções de controle.

O exercício da direção da UCCI é **incompatível com o desempenho das atividades técnicas permanentes de auditoria, avaliação ou monitoramento**, ainda quando haja investidura em cargo em comissão, o que somente seria compatível quando relacionada exclusivamente ao exercício de funções políticas, estratégicas ou de direção superior da estrutura administrativa.

Em qualquer das hipóteses, a chefia da UCCI deve ser exercida por profissional de ilibada reputação e de formação de nível superior nas áreas de competência da carreira de auditoria, compatibilizando com as diretrizes internacionais e as de governança, que exigem formação, experiência e qualificação técnica compatíveis com a complexidade da função.

B. Servidores atuantes nas funções de segunda linha

As funções relacionadas à segunda linha do Sistema de Controle Interno devem ser desempenhadas por servidores efetivos do quadro permanente da Administração Pública.

Em estruturas administrativas mais amadurecidas institucionalmente, pode-se revelar compatível a existência de carreiras específicas de controladoria ou de unidades especializadas em supervisão, orientação técnica, monitoramento, conformidade e apoio metodológico, providas por profissionais ocupantes de cargos efetivos destinados ao exercício exclusivo dessas funções, seja com vinculação direta à Unidade Central de Controle Interno, seja com vinculação administrativa a secretarias ou entidades da administração indireta, desde que submetidas à supervisão técnica da UCCI.

Em estruturas reduzidas, nas quais a criação de cargos específicos ou a manutenção de profissionais dedicados em tempo integral a essas atividades se revele incompatível com a capacidade operacional do ente, as atividades de segunda linha poderão ser exercidas por servidores efetivos formalmente designados, inclusive



mediante grupos de trabalho, comissões, unidades executoras de controle interno ou núcleos técnicos, sem prejuízo do exercício das atribuições ordinárias do cargo de origem. Nessas hipóteses, devem ser observadas a compatibilidade entre as atribuições exercidas e o cargo de origem, evitando desvio de função. A lei local poderá prever gratificação específica pelo exercício adicional das atribuições relacionadas ao controle interno, quando não forem próprias do cargo²³.

A atuação dessas estruturas deve primar pela independência funcional em relação às atividades executivas da primeira linha, preservando-se o distanciamento de atos diretamente executados pelo próprio agente (segregação mínima entre execução, supervisão e avaliação)²⁴.

Deve ser assegurada independência funcional, acesso às informações necessárias ao desempenho das atribuições e condições adequadas de atuação aos profissionais responsáveis pelas funções de segunda linha, ainda que submetidos à coordenação técnica, orientação normativa e supervisão metodológica promovidas pela Unidade Central de Controle Interno.

²³ TCEES, [Parecer em Consulta 00005/2026](#)

²⁴ Enunciado IBDA Jornada IBDA ENUNCIADO 9 - Viola o princípio da segregação de funções a designação de integrantes das unidades de assessoramento jurídico e de controle interno para exercer, de forma simultânea, a função de agente de contratação/pregoeiro.



C. Servidores atuantes nas funções de terceira linha

Os trabalhos independentes da auditoria interna governamental, consistentes em avaliação, asseguração, auditoria baseada em riscos e emissão de relatórios de auditoria são atividades típicas de estado, e devem ser exercidas por servidores



investidos mediante **concurso público específico** para cargos de natureza técnica compatíveis com atribuição de auditoria interna governamental.

A exigência decorre diretamente do art. 37, II, da Constituição Federal e constitui requisito essencial para preservação da independência técnica, da estabilidade funcional e da proteção contra ingerências político-administrativas.

A estruturação permanente da auditoria interna por ocupantes de cargos em comissão revela-se incompatível com os pressupostos constitucionais de profissionalização, independência e continuidade institucional, especialmente porque a atividade frequentemente envolve avaliação de atos praticados pela própria alta administração responsável pelas nomeações.

Estruturação proporcional da força de trabalho em organizações de pequeno porte

A estruturação do Sistema de Controle Interno deve considerar em cada Poder e órgão constitucionalmente autônomo, fatores tais ²⁵ como porte, complexidade

²⁵ A adoção de critérios de proporcionalidade (como a capacidade fiscal e a maturidade) para o dimensionamento da estrutura de controle fundamenta-se nas diretrizes do Modelo de Capacidade de



administrativa, a capacidade fiscal e financeira, o volume de recursos geridos, os riscos institucionais e a maturidade da governança e de profissionalização.

A limitação estrutural e de pessoal não afasta a necessidade de manutenção das funções de controle, supervisão, monitoramento e avaliação no âmbito da organização.

A estruturação proporcional permite, contudo, que essas funções sejam aparelhadas de forma simplificada ou compartilhada, desde que preservadas a segregação mínima de funções, a independência técnica e a efetividade do sistema.

Essa diretriz assume especial relevância em **municípios de pequeno porte e suas câmaras municipais, autarquias previdenciárias, fundações, consórcios públicos, entidades da administração indireta e órgãos autônomos de menor estrutura**, nos quais o reduzido grau de segregação funcional e a limitação da força de trabalho frequentemente demandam arranjos organizacionais mais enxutos e adoção de salvaguardas compensatórias proporcionais aos riscos envolvidos.

Os referenciais internacionais reconhecem essa necessidade de adaptação. O IA-CM parte da ideia de desenvolvimento progressivo de capacidades, considerando as necessidades atuais e futuras da organização, a disponibilidade de recursos, a estrutura de governança e o grau de maturidade da atividade de auditoria interna²⁶. As Normas Globais de Auditoria Interna e o guia do IIA voltado a atividades de auditoria interna de pequeno porte²⁷ também reconhecem que estruturas reduzidas

Auditoria Interna (IA-CM) e nas Normas Globais do Instituto dos Auditores Internos (The IIA). No âmbito jurídico, alinha-se à jurisprudência do Tribunal de Contas da União (Acórdão 1.171/2017 – Plenário) e ao Acórdão TC-810/2025 (Prejulgado) do TCE-ES, que afastam a exigência de estruturas desproporcionais à realidade fática e financeira do ente.

²⁶ Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector IA-CM Assessment Tool

²⁷ IPPF – Guia Prático Auxiliando Atividades de Auditoria Interna de Pequeno Porte na Implementação das Normas



podem enfrentar desafios específicos relacionados à independência, disponibilidade de recursos, qualificação técnica e supervisão, admitindo adaptações proporcionais conforme o porte e a realidade organizacional.

Desta forma, este Guia busca interpretar os referenciais internacionais à luz das particularidades do direito público brasileiro e das exigências constitucionais aplicáveis à Administração Pública, observados os prazos de implementação previstos em Instrução Normativa do TCE-ES.

Nesse processo, **caberá a cada organização promover sua autoavaliação**, considerando os parâmetros indicados, a fim de definir as medidas necessárias para evolução progressiva de suas estruturas e processos de controle interno, o que poderá demandar, conforme o caso, reestruturação legislativa e organizacional, criação ou reorganização de cargos, relocação de servidores, realização de concurso público, designação de novos dirigentes e fortalecimento das atividades de auditoria interna e supervisão.

A. Proporcionalidade nas funções de segunda linha

Em estruturas reduzidas, admite-se que determinadas funções de segunda linha sejam **exercidas de forma combinada ou compartilhada** por servidores que também atuem em atividades administrativas ordinárias da primeira linha, desde que observadas regras mínimas de segregação funcional, supervisão técnica e prevenção de conflitos de interesse.

Assim, é possível que servidor lotado em determinado setor administrativo dedique parte de sua carga horária à atuação em grupos, comissões, núcleos, unidades executoras de controle interno ou outras estruturas funcionalmente vinculadas ao Sistema de Controle Interno, especialmente em atividades relacionadas a:

- *monitoramento de controles;*
- *análise de conformidade;*
- *gestão de riscos;*
- *supervisão de procedimentos;*



- *apoio à governança;*
- *consolidação de informações;*
- *acompanhamento de recomendações;*
- *apoio à padronização de rotinas administrativas.*

Essa combinação funcional, contudo, não autoriza que o mesmo servidor revise, monitore ou valide atos, processos ou rotinas por ele próprio executados na primeira linha. A atuação em segunda linha deve recair, sempre que possível, sobre processos de outras áreas, sobre verificações transversais ou sobre atividades de apoio metodológico.

*Ainda que a entidade disponha de poucos profissionais, **as funções de segunda linha devem permanecer em funcionamento no âmbito da própria entidade**, cabendo à **alta administração** assegurar treinamento, capacitação e condições mínimas para o exercício dessas atribuições.*

Nessas hipóteses, a Unidade Central de Controle Interno deve exercer coordenação metodológica, orientação normativa e supervisão técnica, sem que isso implique necessariamente subordinação hierárquica direta dos servidores designados. O objetivo é assegurar unidade metodológica ao sistema, evitar sobreposição indevida de funções e reduzir o risco de controles meramente formais.

B. Proporcionalidade na terceira linha

A terceira linha corresponde à atividade de auditoria interna governamental, responsável por avaliações independentes e objetivas sobre governança, gestão de riscos e controles internos.

Diferentemente das funções de segunda linha, a auditoria interna exige independência funcional mais intensa, metodologia própria, planejamento baseado em riscos, documentação dos trabalhos, emissão de relatórios e monitoramento das recomendações. Por essa razão, não deve ser confundida com revisão procedimental,



acompanhamento de fluxo, controle prévio de processos ou supervisão administrativa ordinária.

Nas organizações em processo de estruturação, podem ocorrer duas situações distintas:

1. entes, órgãos ou entidades que irão se adequar mediante criação de estrutura própria mínima, com um ou dois auditores internos;
2. câmaras municipais, autarquias ou entidades de pequeno porte que, justificadamente, não realizarão concurso próprio para auditor interno e utilizarão estrutura compartilhada ou arranjo cooperativo.

No primeiro caso, a existência de apenas um ou dois auditores não elimina a necessidade de observar os padrões mínimos da atividade de auditoria interna. A unidade deverá possuir mandato formal, acesso a informações, planejamento anual baseado em riscos, critérios de seleção dos objetos, documentação dos trabalhos, comunicação dos resultados e monitoramento das recomendações.

O guia do IIA sobre atividades de auditoria interna de pequeno porte²⁸ é especialmente útil nesse ponto, pois reconhece que atividades reduzidas podem cumprir as normas mediante planejamento apropriado, uso de modelos, checklists, revisão técnica, priorização de riscos, treinamento, cooperação com outros profissionais e eventual apoio externo.

No segundo caso, quando a entidade demonstrar inviabilidade técnica, econômica ou estrutural para manter unidade própria de auditoria interna, poderá ser admitido arranjo compartilhado, desde que formalmente previsto, tecnicamente justificado e acompanhado de salvaguardas mínimas de independência.

²⁸ IPPF – Guia Prático Auxiliando Atividades de Auditoria Interna de Pequeno Porte na Implementação das Normas



A utilização de estrutura compartilhada não deve significar absorção administrativa da entidade por outro Poder ou órgão, nem transferência genérica de responsabilidade. O compartilhamento deve restringir-se às atividades compatíveis com a auditoria interna governamental ou com apoio técnico especializado, preservando-se a responsabilidade da autoridade máxima de cada entidade pela implantação e manutenção dos seus próprios controles internos.

Esse raciocínio é aplicável, com as devidas adaptações, às câmaras municipais, autarquias previdenciárias, fundações, consórcios públicos e outras entidades de reduzida estrutura administrativa. No caso específico das câmaras municipais, devem ser observados os parâmetros fixados pelo Acórdão TC-810/2025, especialmente quanto à previsão legal, demonstração objetiva da inviabilidade de estrutura própria, capacidade técnica da unidade compartilhada, ausência de subordinação hierárquica indevida e preservação da autonomia funcional do Poder Legislativo.

C. Salvaguardas compensatórias para estruturas reduzidas

Nas hipóteses em que a carência de pessoal opuser desafios para as atividades de controle, recomenda-se ²⁹ a adoção de salvaguardas compensatórias a fim de preservar a independência e a segregação mínima de funções, tais como:

- *plano anual de auditoria baseado em riscos;*
- *definição formal do universo auditável;*
- *critérios objetivos de priorização;*
- *uso de programas e papéis de trabalho padronizados;*

²⁹ As salvaguardas e mecanismos de compensação para estruturas enxutas encontram amparo técnico no **"Guia Prático: Auxiliando Atividades de Auditoria Interna de Pequeno Porte na Implementação das Normas"**, publicado pelo Instituto dos Auditores Internos (The IIA), e nos princípios de controles compensatórios do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).



- *revisão técnica dos trabalhos, sempre que possível;*
- *capacitação contínua dos servidores envolvidos;*
- *segregação documentada entre atividades de gestão, supervisão e auditoria;*
- *reporte direto à autoridade máxima ou órgão de governança;*
- *publicação do plano anual e dos relatórios de auditoria, ressalvadas hipóteses legais de sigilo;*
- *registro das limitações de escopo, recursos ou independência;*
- *comunicação à alta administração dos riscos decorrentes da insuficiência de pessoal.*

A proporcionalidade organizacional não se confunde com precarização estrutural permanente, nem autoriza a supressão das funções essenciais do Sistema de Controle Interno. Soluções simplificadas, compartilhadas ou gradualmente estruturadas devem ser compreendidas como mecanismos de racionalização administrativa compatíveis com a realidade institucional e momentânea do ente, especialmente à luz do princípio do custo-benefício.

Conforme assinala Assis (2017), o **princípio do custo-benefício** não autoriza a dispensa de obrigações legais, mas orienta a Administração a cumpri-las por meios mais eficientes e menos onerosos, desde que a finalidade pública seja plenamente assegurada. Nesse contexto, a adoção de estruturas proporcionais busca reduzir custos organizacionais excessivos sem afastar os benefícios institucionais relacionados à supervisão, gestão de riscos, integridade, governança e avaliação independente.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno

ESTRUTURAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL EM ENTES DE PEQUENO PORTE





2.6. Quadro orientativo de estruturação funcional e atividades do Sistema de Controle Interno

O presente quadro possui caráter orientativo e ilustra a distribuição funcional predominante das atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno.

Atividade	Natureza	Linha	Vínculo
Monitoramento de controles	Supervisão	2ª	Servidor efetivo
Gestão de riscos	Apoio técnico	1ª/2ª	Servidor efetivo
Apoio normativo	Conformidade	2ª	Servidor efetivo
Relatório e parecer conclusivo de Controle Interno - RELUCI ³⁰	<i>Accountability</i>	2ª	Servidor efetivo
Relatório e Parecer Conclusivo do Órgão Central de Controle Interno - RELOCI ³¹	Avaliação independente	3ª	Servidor efeito de carreira específica de auditoria
Tomada de Contas (execução)	Gestão	1ª	Servidor efetivo
Certificação de Tomada de Contas	Avaliação independente	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria
Relatório de Gestão Fiscal (RGF)	Supervisão	2ª	Dirigente da UCCI ³²
Acompanhamento dos limites da LRF	Supervisão fiscal	2ª	Servidor efetivo
Monitoramento fiscal contínuo	Supervisão fiscal	2ª	Servidor efetivo
Auditoria operacional	Avaliação independente	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria
Auditoria financeira	Avaliação independente	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria
Avaliação independente	Avaliação independente	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria
Certificação independente de controles	Avaliação independente	3ª	Servidor efeito de carreira específica de auditoria
Auditoria sobre confiabilidade do RGF	Avaliação independente	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria
Auditoria baseada em riscos da gestão fiscal	Avaliação baseada em riscos	3ª	Servidor efetivo de carreira específica de auditoria

³⁰ TCE-ES, Instrução Normativa nº 68/2020, Anexo III.

³¹ TCE-ES, Instrução Normativa nº 68/2020, Anexos II e III.

³² LRF, art. 54, parágrafo único.



3. CONCLUSÕES

O Sistema de Controle Interno não se resume à Unidade Central de Controle Interno. Trata-se de sistema institucional mais amplo, integrado por estruturas, processos, normas, responsabilidades, agentes públicos e mecanismos de controle distribuídos por toda a Administração Pública.

A Unidade Central de Controle Interno (UCCI) exerce papel essencial de coordenação metodológica, orientação normativa, supervisão técnica e integração do sistema. Contudo, a efetividade do SCI depende da atuação conjunta da alta administração, das unidades executoras, das estruturas de supervisão e das atividades independentes de auditoria interna governamental.

A responsabilidade pelo controle interno é compartilhada por toda a organização. As unidades administrativas, como primeira linha, executam processos, gerenciam riscos e implementam controles em suas rotinas de trabalho. As estruturas de segunda linha supervisionam, orientam, monitoram, apoiam a gestão de riscos, promovem conformidade e contribuem para o aperfeiçoamento dos controles. A auditoria interna governamental, como terceira linha, realiza avaliações independentes e objetivas sobre governança, gestão de riscos e controles internos.



Essa distinção é fundamental para evitar sobreposição de funções, conflitos de interesse e situações de cogestão. Quem executa não deve revisar ou validar os próprios atos; quem supervisiona não deve substituir a gestão; e quem audita deve preservar independência técnica, objetividade, planejamento baseado em riscos e capacidade de emitir avaliações isentas.

A estruturação do SCI deve observar a realidade institucional de cada organização. Porte, complexidade administrativa, capacidade fiscal e financeira, volume de recursos geridos, riscos institucionais e a maturidade da governança e de profissionalização são fatores que devem orientar o desenho da estrutura.



A proporcionalidade organizacional não significa precarização ou escusa para inexistência de controle. Municípios de pequeno porte, câmaras municipais, autarquias, fundações, consórcios públicos e demais entidades com estrutura reduzida podem adotar arranjos simplificados, graduais ou compartilhados, desde que preservadas as funções essenciais de controle, gestão de riscos, supervisão, monitoramento e avaliação independente.

Em estruturas reduzidas, determinadas funções de segunda linha podem ser exercidas por servidores efetivos designados, grupos de trabalho, comissões ou outros arranjos organizacionais simplificados. Em estruturas mais maduras, podem ser desempenhadas por núcleos técnicos permanentes ou unidades executoras de controle interno, observadas a qualificação dos agentes, a compatibilidade com o cargo efetivo, a segregação funcional possível e a coordenação metodológica da UCCI.

A auditoria interna governamental exige cuidado adicional. Por se tratar de atividade independente de avaliação e consultoria, não deve ser confundida com controle prévio obrigatório, revisão procedimental, acompanhamento de fluxo, homologação de atos ou assessoramento permanente à gestão. Sua atuação deve ser planejada, documentada, baseada em riscos e comunicada formalmente à autoridade competente.

Quando não for viável manter estrutura própria de auditoria interna em entidades de pequeno porte, podem ser admitidos modelos compartilhados ou cooperados, desde que formalmente previstos, tecnicamente justificados e acompanhados de salvaguardas de independência, autonomia funcional, ausência de subordinação hierárquica indevida e preservação das responsabilidades próprias de cada Poder ou entidade.

A profissionalização da força de trabalho é condição indispensável para o amadurecimento do SCI. Atividades técnicas permanentes de controle, supervisão, monitoramento, avaliação de conformidade e auditoria não se compatibilizam com



vínculos precários ou exclusivamente políticos, devendo ser exercidas por agentes públicos qualificados, com vínculo funcional compatível com a natureza das atribuições desempenhadas.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo reforça que atividades técnicas permanentes de controle interno não demandam relação de confiança política entre o agente público e a autoridade nomeante. Por isso, cargos em comissão e funções de confiança devem permanecer restritos às hipóteses constitucionais de direção, chefia e assessoramento, não podendo servir como forma ordinária de provimento das funções técnicas do SCI.

Compete à alta administração instituir, manter e aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno, assegurando estrutura mínima, recursos humanos, materiais e tecnológicos, acesso a informações, capacitação contínua, autonomia técnica, definição clara de responsabilidades e mecanismos de supervisão compatíveis com os riscos e a complexidade da organização.

O aprimoramento do SCI deve ser compreendido como processo contínuo. Não se exige que todos os entes adotem o mesmo modelo estrutural, nem que organizações pequenas reproduzam estruturas complexas incompatíveis com sua capacidade operacional. Exige-se, contudo, que cada organização avance de forma planejada, proporcional e efetiva, preservando os elementos essenciais do sistema.



Nesse contexto, o fortalecimento do Sistema de Controle Interno constitui condição indispensável para a efetivação dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e transparência, bem como para a adequada proteção do patrimônio público e a entrega de resultados à sociedade. Para tanto, este Guia orienta que o SCI seja estruturado com base em cinco diretrizes fundamentais: visão sistêmica, responsabilidade compartilhada, segregação de funções, independência técnica e profissionalização.

Ao consolidar essas orientações, o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo reafirma sua função pedagógica e orientadora, oferecendo parâmetros técnicos



nacionais e internacionais para que os jurisdicionados fortaleçam seus Sistemas de Controle Interno de forma progressiva, proporcional à sua realidade institucional e compatível com os desafios contemporâneos da Administração Pública.

APÊNDICE – RECORTE DE LEGISLAÇÃO DE INTERESSE

■ Constituição Federal de 1988

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**.

[...]

Art. 74. Os **Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário** manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

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

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



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

IV - apoiar o **controle externo** no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer **irregularidade ou ilegalidade**, dela darão **ciência ao TCU**, sob **pena de responsabilidade solidária**.

§ 2º Qualquer **cidadão, partido político, associação ou sindicato** é parte legítima para, na forma da lei, **denunciar irregularidades ou ilegalidades** perante o **TCU**.

■ **Constituição Estadual**

Art. 29. A fiscalização financeira e orçamentária do **Município será exercida pela Câmara Municipal**, mediante controle externo, e pelos **sistemas de controle interno** do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta dos seus Poderes constituídos, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa e pelas Câmaras Municipais, em suas respectivas jurisdições, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**.

[...]

Art. 76. Os **Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário** manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das **metas** previstas no **PPA**, a **execução** dos programas de governo e dos **orçamentos** do Estado;

II - comprovar a **legalidade** e avaliar os resultados, quanto à **eficácia e eficiência**, da **gestão orçamentária, financeira e patrimonial** nos órgãos e entidades da



administração estadual, bem como da **aplicação de recursos públicos** por entidades de direito privado;

III - exercer o **controle** das **operações de crédito, avais e garantias**, bem como dos **direitos, obrigações e haveres** do Estado;

IV - apoiar o **controle externo** no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo **controle interno** darão **ciência ao TCE, sob pena de responsabilidade solidária**, de qualquer **irregularidade ou ilegalidade** de que tiverem conhecimento.

§ 2º Qualquer **cidadão, partido político, associação ou sindicato** é parte legítima para, na forma da lei, **denunciar irregularidade ou ilegalidade** ao TCE.

■ Lei Orgânica do TCEES - Lei Complementar Estadual nº 621/2012

Art. 42. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como o Ministério Público Estadual, o Tribunal de Contas e a Defensoria Pública manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno**, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das **metas** previstas na **LDO** e no **PPA**, a **execução** dos programas de governo e dos **orçamentos** do Estado e dos Municípios;

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

III - exercer o controle das **operações de crédito, avais e garantias**, bem como dos **direitos e haveres** do Estado e dos Municípios;

IV - apoiar o **controle externo** no exercício de sua missão institucional.

§ 1º O controle interno fiscalizará o cumprimento das normas da **Lei Complementar Federal nº 101/2000 (LRF)**, com ênfase no disposto em seu **art. 59**.

§ 2º O sistema de controle interno deverá **abranger** as respectivas Administrações **Direta e Indireta** do Estado e dos Municípios.



Art. 43. No apoio ao **controle externo**, os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão exercer, **resguardada a autonomia**, dentre outras, as seguintes atividades: (Redação dada pela Lei Complementar nº 658, de 19 de dezembro de 2012).

I - vetado;

II - realizar **auditorias** nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo **relatório, certificado de auditoria e parecer**;

III - **alertar formalmente** a autoridade administrativa competente para que **instaure tomada de contas especial**, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no **art. 83**;

IV - proceder à **tomada de contas** nas unidades administrativas sob seu controle, bem como do Prefeito Municipal e dos órgãos e entidades sujeitos à **jurisdição do Tribunal de Contas**, quando por este determinada;

V - exercer **outras atribuições** previstas em lei, no Regimento Interno ou em ato normativo;

VI - **organizar e executar** programação de **auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial**, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas, **enviando** os respectivos relatórios na forma estabelecida no Regimento Interno ou em ato normativo. (Dispositivo incluído pela Lei Complementar nº 658, de 19 de dezembro de 2012).

Parágrafo único. O órgão de controle interno competente **encaminhará ou disponibilizará** ao Tribunal, em cada exercício, por meio de acesso a banco de dados informatizado, o **rol de responsáveis** e suas alterações, com a indicação da **natureza da responsabilidade** de cada um, além de **outros documentos ou informações necessários**, na forma prescrita no Regimento Interno.

Art. 44. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer **irregularidade ou ilegalidade**, darão **ciência imediata** ao **Tribunal de Contas**, sob **pena de responsabilidade solidária**.



§ 1º Na comunicação ao Tribunal de Contas serão indicadas as **providências adotadas** para:

I - **corrigir** a irregularidade ou a ilegalidade apurada;

II - **ressarcir** o eventual **dano ao erário**;

III - **evitar recorrências**.

§ 2º Verificada pelo **controle externo**, em **inspeção**, **auditoria** ou no **julgamento de contas, atos e contratos**, irregularidade ou ilegalidade que **não tenha sido comunicada tempestivamente**, e **provada a omissão**, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de **responsável solidário**, **ficará sujeito às sanções previstas em lei**.

Art. 45. A autoridade competente emitirá, sobre as **contas** e o **parecer do controle interno, pronunciamento expresso e indelegável**, atestando haver tomado conhecimento das **conclusões** nele contidas.

Art. 46. Constituem **garantias** do titular da unidade responsável pelo controle interno e dos servidores que a integram:

I - **independência profissional** para o desempenho das atividades na administração direta e indireta;

II - **acesso** a quaisquer **documentos, informações e bancos de dados** indispensáveis ao exercício das funções de controle interno.

§ 1º O agente público que, por ação ou omissão, causar **embaraço, constrangimento ou obstáculo** à atuação do Controle Interno no desempenho de suas funções institucionais, **ficará sujeito a sanções administrativas, civis e penais**.

§ 2º Quando a documentação ou informação prevista no **inciso II** deste artigo envolver **assunto sigiloso**, a unidade de controle interno deverá **dispensar tratamento especial** de acordo com a legislação específica.

§ 3º O servidor lotado na Unidade de Controle Interno deverá **guardar sigilo** sobre dados e informações a que tiver acesso em razão do cargo, **utilizando-os**



exclusivamente para a **elaboração de pareceres e relatórios** destinados à autoridade competente, **sob pena de responsabilidade**.

Art. 47. A falta injustificada de instituição ou de implementação do sistema de controle interno poderá ensejar recomendação de rejeição ou o julgamento pela irregularidade das contas do respectivo responsável, sem prejuízo das penalidades legais.

Art. 48. Aplicam-se ao Tribunal de Contas, no que couber, as disposições deste Título.

§ 1º A responsabilidade pelo exercício do controle interno, de que trata este artigo, será atribuída à unidade específica e regulada por ato normativo.

§ 2º O responsável pelo controle interno do Tribunal de Contas, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dará ciência imediata à Presidência do Tribunal, sob pena de responsabilidade solidária, indicando as medidas corretivas necessárias.

Art. 49. O Tribunal de Contas fomentará o exercício eficiente e eficaz do controle interno.

■ Normas Gerais de Direito Financeiro - Lei nº 4.320/1964

TÍTULO VIII - Do Contrôlo da Execução Orçamentária

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 75. O **controle da execução orçamentária** compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

CAPÍTULO II - Do Contrôlo Interno



Art. 76. O Poder **Executivo exercerá os três tipos de controle** a que se refere o art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Artigo 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária **será prévia, concomitante e subsequente**.

Artigo 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Artigo 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

Artigo 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

■ **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101/2000**

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no [Capítulo II do Título VI da Constituição](#).

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se **previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.



Art. 54. Ao final de cada **quadrimestre** será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no **art. 20 Relatório de Gestão Fiscal**, assinado pelo:

I - Chefe do **Poder Executivo**;

II - Presidente e demais membros da **Mesa Diretora** ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do **Poder Legislativo**;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de **Conselho de Administração** ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do **Poder Judiciário**;

IV - Chefe do **Ministério Público**, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O **relatório também será assinado** pelas autoridades responsáveis pela administração financeira **e pelo controle interno**, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no **art. 20**.

[...]

Art. 59. O **Poder Legislativo**, diretamente ou com o auxílio dos **Tribunais de Contas**, e o **sistema de controle interno** de cada Poder e do **Ministério Público** fiscalizarão o **cumprimento** desta Lei Complementar, consideradas as normas de **padronização metodológica** editadas pelo conselho de que trata o **art. 67**, com ênfase no que se refere a: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - atingimento das metas estabelecidas na LDO;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, observadas as restrições constitucionais e desta Lei Complementar;



VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

■ **Lei de acesso à informação - Lei nº 12.527/2011**

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter:

(...)

VII - informação relativa:

a) à implementação, **acompanhamento e resultados dos programas**, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos;

b) ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de **controle interno** e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores.

■ **Lei Anticorrupção - Lei nº. 12.846/2013**

Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções:

I - a gravidade da infração;

II - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator;

III - a consumação ou não da infração;

IV - o grau de lesão ou perigo de lesão;

V - o efeito negativo produzido pela infração;

VI - a situação econômica do infrator;

VII - a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações;

VIII - 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;



IX - o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados; e

X - (VETADO).

Parágrafo único. Os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo federal.

■ Lei das Estatais - [Lei nº. 13.303/2016](#)

Art. 6º O estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias deverá observar **regras de governança** corporativa, de **transparência** e de **estruturas, práticas de gestão de riscos e de controle interno**, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta Lei.

■ Lei de Licitações e Contratos Administrativos - [Lei nº. 14.133/2021](#)

Art. 7º Caberá à **autoridade máxima** do órgão ou da entidade, ou a quem as normas de organização administrativa indicarem, promover gestão por competências e designar agentes públicos para o desempenho das funções essenciais à execução desta Lei que preencham os seguintes requisitos:

I - sejam, preferencialmente, servidor efetivo ou empregado público dos quadros permanentes da Administração Pública;

II - tenham atribuições relacionadas a licitações e contratos ou possuam formação compatível ou qualificação atestada por certificação profissional emitida por escola de governo criada e mantida pelo poder público; e

III - não sejam cônjuge ou companheiro de licitantes ou contratados habituais da Administração nem tenham com eles vínculo de parentesco, colateral ou por



afinidade, até o terceiro grau, ou de natureza técnica, comercial, econômica, financeira, trabalhista e civil.

§ 1º A autoridade referida no caput deste artigo deverá observar o **princípio da segregação de funções**, vedada a designação do mesmo agente público para atuação simultânea em funções mais suscetíveis a riscos, de modo a reduzir a possibilidade de ocultação de erros e de ocorrência de fraudes na respectiva contratação.

§ 2º O disposto no caput e no § 1º deste artigo, inclusive os requisitos estabelecidos, **também se aplica aos órgãos** de assessoramento jurídico e **de controle interno** da Administração.

Art. 8º [...]

§ 3º As regras relativas à atuação do agente de contratação e da equipe de apoio, ao funcionamento da comissão de contratação e à atuação de fiscais e gestores de contratos de que trata esta Lei serão estabelecidas em regulamento, e deverá ser prevista a possibilidade de eles **contarem com o apoio** dos órgãos de assessoramento jurídico e de **controle interno** para o desempenho das funções essenciais à execução do disposto nesta Lei.

Art. 11. [...]

Parágrafo único. **A alta administração** do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e **deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos**, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no *caput* deste artigo, **promover** um ambiente íntegro e confiável, **assegurar** o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e **promover** eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações.



Art. 19. Os órgãos da Administração com competências regulamentares relativas às atividades de administração de materiais, de obras e serviços e de licitações e contratos deverão: [...]

IV - instituir, com auxílio dos órgãos de assessoramento jurídico e de **controle interno**, **modelos** de minutas de editais, de termos de referência, de contratos padronizados e de outros documentos, admitida a adoção das minutas do Poder Executivo federal por todos os entes federativos;

Art. 24. Desde que justificado, o orçamento estimado da contratação poderá ter caráter sigiloso, sem prejuízo da divulgação do detalhamento dos quantitativos e das demais informações necessárias para a elaboração das propostas, e, nesse caso:

I - o sigilo não prevalecerá para os órgãos de **controle interno** e externo;

Art. 60. Em caso de empate entre duas ou mais propostas, serão utilizados os seguintes critérios de desempate, nesta ordem: [...]

IV - desenvolvimento pelo licitante de programa de integridade, conforme orientações dos órgãos de controle.

Art. 117. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada [...].

§ 3º O fiscal do contrato será auxiliado pelos órgãos de assessoramento jurídico e de **controle interno** da Administração, que deverão dirimir dúvidas e subsidiá-lo com informações relevantes **para prevenir riscos** na execução contratual.

Art. 141. No dever de pagamento pela Administração, será observada a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos [...]



§ 1º A ordem cronológica referida no *caput* deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior **comunicação ao órgão de controle interno** da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações: [...]

Art. 156. Serão aplicadas ao responsável pelas infrações administrativas previstas nesta Lei as seguintes sanções: [...]

§ 1º Na aplicação das sanções serão considerados: [...]

V - a implantação ou o aperfeiçoamento de **programa de integridade**, conforme normas e orientações dos **órgãos de controle**.

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a **práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo**, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes **linhas de defesa**:

I - **primeira linha de defesa**, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;

II - **segunda linha de defesa**, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de **controle interno** do próprio órgão ou entidade;

III - **terceira linha de defesa**, integrada pelo **órgão central de controle interno** da Administração e pelo tribunal de contas.

§ 1º Na forma de regulamento, **a implementação das práticas** a que se refere o *caput* deste artigo será de responsabilidade da alta administração do órgão ou entidade e levará em consideração **os custos e os benefícios decorrentes de sua implementação**, *optando-se pelas medidas que promovam relações íntegras e confiáveis, com segurança jurídica para todos os envolvidos, e que produzam o*



resultado mais vantajoso para a Administração, com eficiência, eficácia e efetividade nas contratações públicas.

§ 2º Para a realização de suas atividades, os órgãos de controle deverão ter **acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias** à realização dos trabalhos, inclusive aos documentos classificados pelo órgão ou entidade nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e o órgão de controle com o qual foi compartilhada eventual informação sigilosa *tornar-se-á corresponsável pela manutenção do seu sigilo.*

§ 3º Os integrantes das linhas de defesa a que se referem os incisos I, II e III do *caput* deste artigo observarão o seguinte:

I - quando constatarem simples impropriedade formal, *adotarão medidas para o seu saneamento e para a mitigação de riscos* de sua nova ocorrência, preferencialmente com o **aperfeiçoamento dos controles preventivos** e com a **capacitação dos agentes públicos responsáveis**;

II - quando constatarem irregularidade que configure dano à Administração, sem prejuízo das medidas previstas no inciso I deste § 3º, adotarão as providências necessárias para a **apuração das infrações administrativas**, observadas a *segregação de funções* e a necessidade de individualização das condutas, bem como remeterão ao Ministério Público competente cópias dos documentos cabíveis para a apuração dos ilícitos de sua competência.

Art. 170. Os órgãos de controle adotarão, na fiscalização dos atos previstos nesta Lei, *critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco* e considerarão as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis e os resultados obtidos com a contratação, observado o disposto no [§ 3º do art. 169 desta Lei](#). [...]

§ 4º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica **poderá representar aos órgãos de controle interno** ou ao tribunal de contas competente contra irregularidades na aplicação desta Lei.



Art. 171. Na fiscalização de controle será observado o seguinte:

I - viabilização de oportunidade de manifestação aos gestores sobre possíveis propostas de encaminhamento que terão impacto significativo nas rotinas de trabalho dos órgãos e entidades fiscalizados, a fim de que eles disponibilizem subsídios para avaliação prévia da relação entre custo e benefício dessas possíveis proposições;

II - adoção de procedimentos objetivos e imparciais e elaboração de relatórios tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria do respectivo órgão de controle, de modo a evitar que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e no tratamento dos fatos levantados;

CONSULTA PÚBLICA



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSIS, Carlos Eduardo Araujo de. **A obrigatoriedade de publicação da contratação de objeto de pequeno valor**. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 16, n. 187, p. 35-39, jul. 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. ABNT **NBR ISO 31000**: gestão de riscos: diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução Atricon nº 5, de 6 de agosto de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática 'Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados'. Brasília, DF: ATRICON, 2014. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>. Acesso em: 15 set. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. (Com as alterações dadas pela Lei nº 13.655/2018). Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto na Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.



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

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6655. Brasília, DF: STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.041.210. Tema 1010 da Repercussão Geral. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF: STF, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.264.676/SC. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF: STF, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1171/2017 – Plenário. Brasília, DF: TCU, 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de gestão de riscos do TCU**. 2. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial de controle de políticas públicas. Brasília, DF: TCU, 2020.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Sistema de controle interno. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1321>. Acesso em: 3 out. 2025.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Controle interno: estrutura integrada. Tradução do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Gerenciamento de riscos corporativos: integração com estratégia e desempenho. Tradução do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2017.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO; BANCO MUNDIAL. **Diagnóstico nacional do controle interno**: avaliação nacional do controle interno baseado no COSO I e IA-CM. Brasília, DF: CONACI; Banco Mundial, 2022.



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). Resolução nº 308, de 11 de março de 2020. Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema. Brasília, DF: CNJ, 2020. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado1407202025090268b6fa18a5ff2.pdf>. Acesso em: 11 maio 2026.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Guia para orientação das atividades das Assessorias Especiais de Controle Interno. Brasília, DF: CGU, 2023.

CORDOVA, Bruna Cristina; AUGUSTIN, Francini Costa; JENKINS, Luiz Eduardo Croesy; SANTOS, Edicleia Andrade dos. Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federal. Revista Gestão e Secretariado, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 603-624, 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.7769/gesec.v14i1.1538>.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Constituição do Estado do Espírito Santo**. Vitória, ES: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, 1989.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei Complementar nº 621, de 8 de março de 2012**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Vitória, ES: Governo do Estado do Espírito Santo, 2012.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa TC nº 68, de 8 de dezembro de 2020**. Vitória, ES: TCE-ES, 2020.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 101, de 26 de maio de 2026**. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento dos processos de Tomada de Contas Especial ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no âmbito da Administração Direta e Indireta do Estado e dos Municípios e dá outras providências. Vitória, ES: TCE-ES, 2026.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC nº 227, de 25 de agosto de 2011**. Vitória, ES: TCE-ES, 2011.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-0040/2024-3 – Plenário**. Processo TC 00675/2023-1. Relator: Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun. Vitória, ES: TCE-ES, 2024.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-378/2025 – Plenário**. Processo TC 03595/2024-9. Relator: Conselheiro Sérgio Aboudib Ferreira Pinto. Vitória, ES: TCE-ES, 2025.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-810/2025-2 – Plenário**. Processo TC 09905/2024-8. Classificação: Prejulgado. Relator: Conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo. Vitória, ES: TCE-ES, 2025.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-967/2022-1 – Plenário**. Processo TC 10343/2016-1. Relator: Conselheiro Sérgio Aboudib Ferreira Pinto. Vitória, ES: TCE-ES, 2022.



ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-1158/2024-8 – 2ª Câmara**. Processo TC 00675/2023-1. Relator: Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun. Vitória, ES: TCE-ES, 2024.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão TC-1383/2022-5 – Plenário**. Processo TC 02047/2021-1. Relator: Conselheiro Sérgio Aboudib Ferreira Pinto. Vitória, ES: TCE-ES, 2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Parecer em Consulta TC-00005/2026**. Vitória, ES: TCE-ES, 2026.

GOIÁS. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás. Guia controle interno municipal: diretrizes, orientações e boas práticas. Coordenação de Marco Aurélio Batista de Sousa. Goiânia: TCMGO, 2025.

HÜLSENDEGER, César Augusto. O controle interno do Legislativo municipal: uma exceção proposital ao princípio da separação dos Poderes? Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p. 11-29, jul./dez. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector: IA-CM Assessment Tool. Altamonte Springs: IIA RF. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/macraeptbrsumar-editorHTML-00000010-26112019121845.pdf>

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Aspectos exclusivos da auditoria interna no setor público*. Tradução do IIA Brasil. Altamonte Springs: IIA. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/pg-aspectos-exc-ippf-00000008-06042020110031.pdf>

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Framework de competências de auditoria interna*: guia prático global. Altamonte Springs: The IIA, 2025. Disponível em: https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/global-practice-guide-internal-auditing-competency-framework/gpg_internal_auditing_competency_framework_portuguese-brazil.pdf. Acesso em: 1 jun. 2026.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Guia prático*: Auxiliando atividades de auditoria interna de pequeno porte na implementação das Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna. Tradução do IIA Brasil. São Paulo: IIA Brasil, 2011.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Normas globais de auditoria interna*. Tradução do IIA Brasil. Altamonte Springs: IIA, 2024. Disponível em:



<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternal-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *O modelo das três linhas do IIA: uma atualização das Três Linhas de Defesa*. Tradução do IIA Global. Altamonte Springs: IIA, 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/three-lines-model/three-lines-model-portuguese.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. *Enunciados da III Jornada de Direito Administrativo*. São Paulo: IBDA, 2024. Disponível em: <https://enunciados.ibda.com.br/>. Acesso em: 1 jun. 2026.

INSTITUTO RUI BARBOSA. *NBASP 9020: avaliação de políticas públicas: diretrizes para a execução de trabalhos de avaliação de políticas públicas pelos Tribunais de Contas*. Brasília, DF: IRB, 2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Diretrizes para as normas de controle interno do setor público*. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 104 p. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 15 set. 2025.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 104 p. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 15 set. 2025.

MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. *Manual de auditoria interna*. 2. ed. Belo Horizonte: MPMG, Procuradoria-Geral de Justiça, Auditoria Interna, 2024.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. *Consulta nº 1160668/2024*. Belo Horizonte: TCE-MG, 2024. Disponível em: <https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/3685485>. Acesso em: 18 maio 2026.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. *Sistema de controle interno*. Belém: TCE-PA, 2024.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. *Diretrizes e orientações sobre controle interno para jurisdicionados*. 2. ed. Curitiba: TCE-PR, 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Controle interno municipal: estudos e casos práticos*. Organização de Eda Regina Doederlein Schwartz. 3. ed. rev. Porto Alegre: TCE-RS, 2023. ISBN 978-65-81347-12-3.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de Orientação para Aprimoramento do Sistema de Controle Interno

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. *Prejulgado nº 2440*. Decisão nº 806/2024. Processo nº 2400021729. Relator: Conselheiro José Nei Alberton Ascari. Sessão de 24 maio 2024. Florianópolis: TCE-SC, 2024.

SANT'ANNA, Diocésio. *Consultoria em auditoria governamental*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4265>. Acesso em: 10 set. 2025.

CONSULTA PÚBLICA