

# **Controle interno vs. auditoria interna: estudo de caso da inovação ocorrida no Poder Judiciário Federal da Terceira Região**

Internal control vs. internal audit: a case study of innovation in the Federal Judiciary of the Third Region

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1004>

**Doris de Miranda Coutinho<sup>1</sup>**

**João Paulo Landin Macedo<sup>2</sup>**

**Rita de Cássia Sápia Alves da Cruz<sup>3</sup>**

## **RESUMO**

A Constituição Federal de 1988 instituiu sistemas integrados de controle interno nos Poderes da República, determinando sua articulação com o controle externo para a fiscalização da gestão pública. Em 2020, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) reorganizou a auditoria interna no Poder Judiciário, criando a Comissão Permanente de Auditoria. Este estudo de caso analisa as mudanças orgânico-funcionais no controle interno da Justiça Federal de Primeiro Grau em São Paulo, investigando o impacto da normatização do CNJ sobre a atividade de auditoria interna. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, com revisão bibliográfica, análise documental e aplicação de questionário a servidores da unidade. Os resultados indicam que a transição para a auditoria interna proporcionou maior independência funcional e aprimoramento dos controles administrativos, embora tenham exigido capacitação especializada dos agentes envolvidos. Conclui-se que a reestruturação fortaleceu a gover-

---

1 Mestre em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Doutora em Desenvolvimento Regional pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Membro Honorário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). Conselheira do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO). E-mail: doriscoutinho@gmail.com

2 Mestre em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Doutorando em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO). E-mail: joaoplmacedo1994@gmail.com

3 Especialista em Auditoria e Inovação no Setor Público, pela Universidade de São Paulo (USP). Diretora do Núcleo de Auditoria Interna da Seção Judiciária de São Paulo. E-mail: rdacruz@trf3.jus.br

nança pública no âmbito do Poder Judiciário Federal, alinhando-se às melhores práticas de auditoria e gestão de riscos.

**Palavras-chave:** controle interno; auditoria interna; auditoria governamental; governança pública.

## ABSTRACT

The 1988 Federal Constitution established integrated internal control systems within the Republic's branches, mandating their coordination with external control for public management oversight. In 2020, the National Council of Justice (CNJ) reorganized internal auditing in the Judiciary, creating the Permanent Audit Committee. This case study analyzes the organic-functional changes in internal control within the Federal First-Degree Judiciary in São Paulo, examining the impact of CNJ regulations on internal auditing. The research employs a qualitative approach, including literature review, document analysis, and a questionnaire administered to unit employees. The results indicate that the transition to internal auditing has enhanced functional independence and improved administrative controls, although it has required specialized training for the involved personnel. The study concludes that this restructuring has strengthened public governance within the Federal Judiciary, aligning with best practices in auditing and risk management.

**Keywords:** internal control; internal audit; government audit; public governance.

Avaliado pelo sistema  
double blind review  
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 02-12-2024

Data de aprovação: 11-03-2025

Data de versão final: 29-04-2025

Data de publicação online: 23-06-2025

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo da história político-institucional brasileira, sempre houve a preocupação com o controle financeiro-orçamentário. Porém, apenas a partir da década de 1980, com a implementação de reformas estruturais como a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), da Conta Única e do Tesouro Nacional, bem como a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que o Brasil alcançou maior nível de transparência orçamentária, fator essencial para a melhoria da gestão e o efetivo exercício de um bom governo.

Corroborando tal entendimento, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou, em 2013, o “Referencial de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública”, apresentando a governança como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle “postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2014, p. 5-6).

No modelo de governança propugnado pelo tribunal de contas, destacam-se os três eixos conceituais de liderança, estratégia e controle. Este último, a seu turno, compõe-se de três elementos principais: (i) gestão de riscos e controle interno; (ii) auditoria interna e; (iii) *accountability* e transparência. Assim, conforme ressalta Miranda (2021, p. 29), as organizações são estimuladas a adotar mecanismos de prestação de contas com foco nos resultados operacionais e financeiros e de responsabilização pelos atos praticados, aprimorando as informações para o direcionamento estratégico e para as tomadas de decisão da governança.

De efeito, ao ensejo da publicação do aludido documento técnico, o TCU realizou painéis de referência nos quais apresentou resultados de levantamento e formulou propostas de encaminhamento às entidades da administração pública federal, dentre as quais o próprio CNJ. Dada a relevância do tema, a corte de contas recomendou aos Órgãos Governantes

Superiores (OGS), no âmbito federal (a saber: Casa Civil, CNJ e CNMP) que elaborassem um modelo de governança para as estruturas públicas da sua esfera de atuação, prevendo os princípios e práticas a serem incorporados, tendo como base o referencial básico de governança do TCU.

Neste contexto, a partir das estruturas pré-estabelecidas de controle interno situadas nos órgãos do Poder Judiciário Federal, em particular a Seção de Controle Interno, foram sendo eliminados determinados fluxos de trabalho, substituindo-os por novas atribuições relacionadas à atividade de auditoria interna, a partir dos normativos exarados pelos órgãos superiores do CNJ, sobretudo as Resoluções n.º 308 e n.º 309, de 2020, e do Conselho de Justiça Federal (CJF). Essa mutação interna referente ao funcionamento e à organização das estruturas de controle interno, para que dirigissem sua atuação, de forma tanto inovadora quanto desafiadora para as práticas de auditoria interna, é que é problematizada neste trabalho, conferindo-lhe uma visão matizada a partir do estudo de caso da Justiça Federal de Primeiro Grau, em São Paulo.

Assim, a presente pesquisa analisará o processo de transformação e as novas atividades desenvolvidas pela Divisão de Auditoria Interna na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo, cuja criação buscou adequar-se aos critérios institucionais erigidos pelo TCU, expostos sobretudo no Acórdão n.º 729/2016 – Plenário. Sob essa perspectiva, propõe-se endereçar a seguinte questão: a partir da transição orgânico-funcional impulsionada pela recomendação do TCU aos órgãos judiciários federais, que culminou na reestruturação do núcleo de controle interno da JF de 1º Grau, em São Paulo, que atividades passou a desempenhar a nova Divisão de Auditoria Interna e de que forma se perceberam os desafios relacionados a essa transformação?

À vista de tal questão norteadora o trabalho buscará descrever como a equipe de auditoria interna da Seção Judiciária de São Paulo leva a efeito suas novas atividades de auditoria interna direcionadas à avaliação de desempenho da gestão e uso dos recursos públicos, bem como se as reco-

mendações emitidas pela equipe de auditoria estão sendo implementadas por meio de planos de ação, pelas unidades auditadas.

A estratégia metodológica envolve um estudo de caso, tendo como unidade de análise a Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo. Primeiro, a partir de uma abordagem qualitativa, emprega-se pesquisa bibliográfica e documental, a fim de descrever os contornos teóricos pertinentes aos institutos do controle interno e da auditoria interna, além de contextualizar a discussão no âmbito do Poder Judiciário. Após, a pesquisa mobiliza dados primários a partir da análise documental do arcabouço normativo e de relatórios de auditoria, além da aplicação de questionários aos servidores da unidade, para articulação de um quadro diagnóstico a propósito das atividades desenvolvidas pela Divisão de Auditoria Interna.

O presente artigo se organiza em cinco seções, para além desta introdução e das considerações finais. Na primeira, faz-se um breve resgate histórico acerca do controle interno no Brasil, contextualizando sua configuração no âmbito do Poder Judiciário. Na segunda, trabalha-se com os conceitos de controle interno e auditoria interna, a fim de traçar um quadro conceitual, apontando aspectos distintivos que permitam esclarecer questões semânticas em torno de tais expressões. Na terceira, serão expostas as estratégias metodológicas adotadas. Na quarta, inicia-se a apresentação do estudo de caso, com as suas bases conceituais e contornos específicos, delineando o diagnóstico sobre a mutação operada na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo. Por fim, apresenta-se o marco normativo que rege a atividade do auditor interno no âmbito da Justiça Federal.

## **2 BREVE LEVANTAMENTO HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL E CONTEXTUALIZAÇÃO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO**

Segundo Castro (2011, p. 317), a origem do controle interno no Brasil remonta ao início do século XX, a partir da implementação de técnicas de contabilidade na área pública, exigindo-se certo nível de padronização dos registros, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis. Neste sentido, tem-se relevante marco legislativo com a promulgação do Decreto-Lei n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que instituiu o Código de Contabilidade da União, cujo art. 106 dispunha que o Governo organizaria as instruções provisórias necessárias à execução das regras estabelecidas nessa norma com a expedição do regulamento geral de contabilidade pública.

O referido regulamento normativo foi aprovado por meio do Decreto n.º 15.783, de 8 de novembro de 1922, e promoveu a organização do controle público orçamentário, financeiro e patrimonial da Administração Federal.

No contexto da segunda reforma burocrática do aparelho administrativo brasileiro, surgiu o segundo marco legal relevante para o desenvolvimento do controle administrativo, com a publicação da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. A denominada “Lei Geral de Orçamentos” veiculou normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e diferenciou, em seus arts. 76 a 82, as responsabilidades do controle interno, a cargo da própria Administração, daquelas incumbidas ao controle externo, levado a efeito pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos órgãos de contas. Autores como Santos (2021, p. 478) identificam nesse marco normativo a origem do controle interno no Brasil.

O citado texto assentou as bases para a reforma administrativa promovida na década de 1960, cujas diretrizes figuraram no Decreto-Lei n.º 200/1967, em cujo art. 13 se estabelece, como forma de descentralização, que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, por meio das diferentes camadas de operação descritas nas alíneas do dispositivo<sup>4</sup>. Ali já se vê emergir o instituto – tão propagado atualmente – das três linhas de defesa da Administração (Gomes, 2021, p. 297).

Na década de 1980, vivia-se o contexto de reforma do aparelho do Estado, sob a perspectiva gerencialista, com o objetivo central de reduzir o déficit público a partir do encolhimento da máquina administrativa (Coutinho, 2020). Tal movimento buscou reconfigurar o setor público brasileiro, cuidando-se, segundo destaca Carvalho, de uma:

[...] mudança institucional no sentido de que seria necessário alterar tanto a estrutura como o funcionamento do setor público, possibilitando um acréscimo de sua autonomia, maior eficiência na consecução dos resultados, e ao mesmo tempo e em contrapartida, um maior controle daquele setor por parte da sociedade. Na dimensão ideológica, por representar uma mudança no paradigma que tem orientado a burocracia estatal: a chamada ‘burocracia weberiana’ deveria dar lugar a uma ‘burocracia gerencialista’, com a consequente introdução de práticas típicas de mercado da administração pública (Carvalho, 1997, p. 4).

Ao longo das décadas seguintes, inovações normativas e organizacionais relevantes impactaram atividade do controle administrativo, a saber: a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), em 1987, que resgatou o papel da contabilidade como instrumento efetivo de informação e de gerência fiscal; da Conta Única e do Tesouro Nacional; da Lei de Responsabilidade Fiscal, dedicada

4 Decreto-Lei n.º 200/1967, Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;  
b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas que regulam o exercício das atividades auxiliares;  
c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

à transparência, controle e fiscalização das finanças públicas; do Boletim Geral da União (BGU), que agregou as demonstrações financeiras consolidadas do governo federal; das divulgações financeiras por meio dos relatórios quadrimestrais de gestão fiscal (RGF) e dos relatórios bimestrais resumidos de execução orçamentária (RREO) e os relatórios setoriais; dos relatórios da dívida pública; dos demonstrativos de gastos tributários. Tais instrumentos elevaram o padrão de visibilidade das contas públicas, facilitando o acompanhamento das ações administrativas.

A este respeito, Lima (2012, p. 25) ressalta que o processo de mudanças no contexto da redemocratização, a partir de 1985, gerou reflexos nas áreas de finanças e controle. A necessidade de implementar rápidas adaptações ao novo modelo normativo, aliás, impingiu ao governo federal a obrigação de transferir “imediatamente para o Ministério da Fazenda a Secretaria de Controle Interno (Secin) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (Intercon)” (Castro, 2011, p. 335).

A CRFB/88, em seu art. 74, complementado pelo art. 2º do Decreto n.º 93.874/1986, cuidou de disciplinar as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não apenas com o auxílio do TCU, no campo do controle externo, senão também pelo sistema de controle interno de cada poder, visando a acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento, além de avaliar os resultados alcançados pelos administradores públicos.

Portanto, o arcabouço normativo formado pela CRFB/88 e, na esfera infraconstitucional, pela Lei n.º 4.320/1964, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como pelo Decreto-Lei n.º 200/1967 e pelo Decreto n.º 93.874/1986, deu impulso à consolidação do sistema de controle interno na administração pública.

Nesse sentido, à luz desse arranjo jurídico de conformação, Ungaro (2019, p. 15) compreende o controle interno na CRFB/88 como uma evolução da organização do Estado Democrático de Direito, que se desdobra em quatro macrofunções: de auditoria, de ouvidoria, de corregedoria e de

controladoria, cujo escopo comum se volta à garantia de transparência, eficiência, participação e integridade, como aperfeiçoamento da tripartição de poderes e dos freios e contrapesos.

No contexto específico do Poder Judiciário, embora a CRFB/88 tenha lhe deferido, como função precípua, a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais por meio da resolução de litígios, esse poder, até meados da década de 1990, não lograva em acompanhar o ritmo das demandas impostas por uma sociedade redemocratizada. Para mais, apresentava-se reduzida a integração entre os órgãos judiciários, em prejuízo da transparência e eficiência da atividade jurisdicional, ao que se somava uma estrutura fragilizada em matéria de recursos humanos, financeiros, orçamentários e tecnológicos.

Por conseguinte, a sociedade considerava o Poder Judiciário, no Brasil, algo como uma “caixa preta”, dada a dificuldade de obtenção de informações e dados a respeito de suas ações e de integração com outros organismos judiciais, prejudicando as oportunidades de articulação de políticas judiciárias unificadas que colaborassem para a melhoria da prestação de serviços à população.

Com o advento da Reforma do Poder Judiciário, instituída pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, o texto constitucional passou a prever a criação do Conselho Nacional de Justiça, deferindo-lhe atribuições para controlar a atuação de servidores e juízes, dando ignição, segundo Rocha (2021, p. 98), à “paulatina implementação de mecanismos de controle interno dos órgãos da magistratura”. Consoante registrado pelo Min. Dias Toffoli, em publicação comemorativa dos 15 anos do CNJ:

Em resposta aos anseios da sociedade por mais transparência e eficiência na Justiça, a Emenda Constitucional n.º 45, promulgada em 30 de dezembro de 2004, conhecida como Reforma do Judiciário, teve como importante pauta a criação do CNJ, entregando-lhe a missão de atuar como órgão autônomo no controle administrativo, financeiro e disciplinar do Poder Judiciário e,

também, de zelar pela autonomia e pela independência conquistadas no processo de redemocratização (Toffoli, 2020, p. 13).

Em 13 de fevereiro de 2007, a fim de cumprir seu mister constitucional, o CNJ e o TCU firmaram o Termo de Cooperação Técnica n.º 01/2007, com vistas a favorecer as instituições signatárias no intercâmbio de experiências por meio de mecanismos de apoio mútuo, com o fornecimento de suporte logístico, metodológico e de pessoal, além da troca de informações para evitar a duplicidade de trabalho na investigação de matérias comuns a ambos os órgãos. O foco consistia em garantir uma atuação integrada na apuração de possíveis irregularidades nas diversas seções judiciárias do país.

### **3 CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA: DELIMITAÇÃO CONCEITUAL E TRAÇOS DISTINTIVOS**

Para uma abordagem sobre os aspectos práticos referentes à unidade de auditoria interna da Seção Judiciária de São Paulo, importa fazer uma aproximação teórica inicial, embora não exaustiva, acerca dos contornos conceituais do controle interno, explorando os traços e características gerais que o distinguem da auditoria interna, além de outras definições relativas à temática.

#### **3.1 A configuração constitucional do sistema de controle interno**

A configuração normativa estabelecida na CRFB/88 organizou o sistema de controle sobre a Administração Pública a partir de instâncias fiscalizadoras externas e internas. No campo do controle externo, em matéria de gestão dos recursos públicos, destaca-se a vigilância exercida de forma autônoma pelo tribunal de contas, em auxílio ao Poder Legislativo, na forma do art. 71. Já na dimensão interna, sobreleva a positivação, pelo texto constitucional, de um verdadeiro “sistema de controle interno” a ser mantido,

de forma integrada, por todos os Poderes da República, nos três níveis de governo, conforme se extrai da leitura conjugada dos arts. 70 e 74.

Cabe observar que o texto constitucional, ao determinar que os três poderes mantenham, de forma integrada, o sistema de controle interno, assenta em instância normativa superior previsão que já constava do art. 13, c/c art. 30, §§1º a 4º, do Decreto-Lei n.º 200/1967, o qual, conforme citado, previa que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e por todos os órgãos. Com o emprego deste conceito amplo, exsurge o fundamento legal para a organização do sistema de controle em três linhas de defesa, mas que ainda não se efetivaria.

Nada obstante a determinação de se manter e organizar controles internos das atividades da Administração Federal dos Poderes, os dispositivos constitucionais não delinearam o conceito preciso dessa função administrativa para o alcance dos resultados de gestão. É certo que a mesma situação lacônica advém das normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, a exemplo das Leis n.º 4.320/1964 e n.º 10.180/2001, da LRF e do Decreto-Lei n.º 200/1967, que, cada qual a seu tempo e modo, não especificaram o conjunto de políticas e objetivos referentes ao poder de autocontrole no setor público.

Importa asseverar que a obrigação de articulação do controle interno cominada nos arts. 70 e 74 da CRFB/88, se estende também ao Poder Judiciário. Nesse sentido, o art. 103-B, §4º, introduzido pela EC n.º 45/2004, dispôs sobre os princípios constitucionais que norteiam a organização e o funcionamento do controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes do Poder Judiciário, outorgando ao CNJ o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Judiciário, com o auxílio da auditoria interna, como instrumento para a realização da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.

### 3.2 Questão semântica

Vinculada ao processo de estruturação ou reestruturação da Administração, a dificuldade semântica em torno dos limites conceituais do controle interno impediu o Poder Judiciário de erigir um sistema integrado nos moldes da diretriz constitucional. Com a autonomia conferida aos tribunais judiciais, as atividades de controle administrativo passaram a ser executadas por diversas estruturas organizacionais: secretarias internas, núcleos e seções de controle interno.

A questão referente ao alinhamento desses contornos conceituais tem sido objeto de constante análise por parte da literatura, mormente no que tange à distinção entre “controle interno e externo”, bem assim à correspondência de tais conceitos com os de “unidade de controle interno” e “auditoria interna”. Consoante observa Miranda (2021, p. 32): “se a confusão de nomenclaturas é comum para aqueles que trabalham diariamente com o tema, imagine para quem não está habituado?”.

De modo geral, Medauar (2020, p. 52) define o “controle interno da Administração Pública” como “a fiscalização que a mesma exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas que lhe são vinculadas”. Em âmbito institucional, por oportuno, o TCU buscou apresentar modelos conceituais específicos que permitissem elucidar os traços distintivos entre as denominações correlacionadas ao controle interno, por meio do Acórdão n.º 1.171/2017-Plenário.

Assim, reportando-se à estrutura normativa inscrita na CRFB/88, a Corte aludiu ao sistema de controle interno de cada poder como um conjunto de unidades técnicas “articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo” (Brasil, 2017). Ademais, a par de reconhecer a ausência de consenso no que tange à delimitação dos conceitos de unidade de controle interno e auditoria interna, o TCU ofereceu as seguintes definições:

Unidade de controle interno é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade e tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los. A auditoria interna, por sua vez, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos e oferecer consultoria aos gestores sobre os temas de gerenciamento de riscos, controles internos e governança. A auditoria interna, incumbida da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, em conjunto com atividades e procedimentos de controle interno a cargo da gestão, constitui, de forma integrada, o sistema de controle interno de cada Poder, em conformidade com o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do Decreto Lei 200/1967 (lei orgânica da administração pública). Disso, emerge fundamento legal para a organização do sistema de controle interno em linhas de defesa (Brasil, 2017).

A auditoria, embora habitualmente vinculada ao controle financeiro da Administração Pública, também se aplica à fiscalização geral da atividade administrativa (Medauar, 2020, p. 61).

No mesmo sentido, Ungaro (2019, p. 151) descreve a atividade de auditoria interna como aquela destinada à verificação de conformidade realizada por unidades e profissionais especializados integrantes da própria instituição, com proximidade das situações analisadas e maior possibilidade prática de exercitar as atividades de modo preventivo e concomitante com a execução dos processos e contratos sob exame, a fim de colaborar para o aperfeiçoamento dos procedimentos e atenta à detecção de fraudes e outras irregularidades. Diferencia-se, assim, segundo o referido autor, da auditoria externa, não apenas pelo critério de posição do auditor (dentro/fora da organização auditada), mas também com base em outros critérios, tais como objetivo e revisão das operações, de vez que a auditoria interna enfatiza o controle preventivo e concomitante, visando a corrigir e apri-

morar atividades no curso da execução.

A auditoria interna, assim, aparece como uma modalidade de controle interno, com escopo e metodologia específica. Conforme apregoa Ungaro (2019, p. 150-151), cuida-se de uma das macrofunções inerentes ao controle interno, a saber: ouvidoria, controladoria, auditoria e corregedoria.

Miranda (2021, p. 30), a seu turno, ao cuidar da governança organizacional, aborda o papel da auditoria interna como o de auxiliar a organização a realizar os seus objetivos, de forma independente e a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Tal percepção teleológica é compartilhada por Walraven *et al.* (2023, p. 143).

Quanto aos parâmetros normativos da auditoria interna, o art. 69 do Decreto-Lei n.º 200/1967, atribuiu ao Governo a incumbência de defini-los, sem prejuízo da necessária harmonização com a auditoria externa. Com efeito, o paradigma vigente para auditoria interna do Setor Público é aquele trazido pelo Instituto de Auditores Internos (IIA). Essa instituição apresenta a Estrutura de Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), que define como missão da auditoria interna aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insight*) baseadas em risco. No plano infralegal, cabe aludir à Instrução Normativa n.º 01/2001, que instituiu o Referencial Técnico da Auditoria, substituído pela Instrução Normativa n.º 03/2017 SFC/CGU, além da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n.º 01/2016, sobre controles internos, gestão de riscos e governança.

A IN-Conjunta MP/CGU n.º 01/2016 reforça a ideia de que o controle interno traduz atividade voltada ao gerenciamento de riscos e à viabilização do atingimento dos objetivos organizacionais, tendo como referência o modelo de três linhas de defesa preconizado pelo IIA. Assim, depreende-se da seção I, que trata dos conceitos pertinentes à norma, a clara distinção entre controle interno e auditoria interna, nos termos seguintes:

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

[...]

III – auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcance seus objetivos;

[...]

V – controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

[...] (Brasil, 2016).

Na prática, tais debates e conclusões a propósito da delimitação semântica dos elementos conceituais que concernem ao controle interno remontam a 2016 e 2017. Foi a partir da IN-Conjunta MP/CGU de 2016 que o TCU recomendou à Casa Civil da Presidência da República que avaliasse e positivasse os termos de governança, gestão de riscos e controle interno, levando em conta as práticas internacionais. Todavia, no período

subsequente à promulgação da CRFB/88, a confusão conceitual refletia-se no trabalho dos setores incumbidos das atividades de controle interno.

Conforme o Relatório de Levantamento realizado pelo TCU, decidido por meio do Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário, apenas o Poder Executivo Federal havia instituído à época o seu sistema de controle interno (SCI-PEF), na forma da Lei n.º 10.180/2001, organizando os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo. Já os Poderes Legislativo e Judiciário, em vista da ausência de sistema formalmente instituído, mantinham estruturas fragmentadas de controle interno.

#### **4 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA**

Visando a conferir uma visão matizada sobre o processo de modificação institucional para conformação das unidades de controle interno ao modelo funcional preconizado na CRFB/88, e ao modelo referencial preconizado pelo TCU que amparou as regulamentações posteriores no âmbito do Poder Judiciário, o presente trabalho se vale de um estudo de caso, tendo como objeto de análise a experiência da Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo.

Assim, emprega-se uma abordagem eminentemente qualitativa, buscando descrever o caminho de reestruturação orgânico-funcional que culminou na inovação do plexo de atividades de controle e auditoria interna no âmbito da Seção Judiciária de SP. Por meio de análise documental, a partir de dados extraídos de fontes primárias referentes a atos normativos – que regulamentaram as funções do órgão judiciário –, de relatórios técnicos do setor e de respostas decorrentes de questionários aplicados a servidores, objetiva-se articular um diagnóstico compreensivo a respeito da nova configuração da unidade de controle interno, bem assim a captação de percepções preliminares a respeito desse câmbio institucional.

Com efeito, a estratégia de estudo de caso permite, a partir de um raciocínio dedutivo, aprofundar o olhar sobre os desafios, oportunidades e limites referentes ao câmbio institucional numa atividade central para o alcance dos objetivos institucionais do Poder Judiciário.

## **5 ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DE CÂMBIO ORGÂNICO FUNCIONAL NA JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU - SEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO PAULO**

Após a enunciação dos conceitos teóricos que fundamentam o objeto do estudo, sobretudo aqueles concernentes ao sistema de controle interno, a presente seção inaugura o segmento empírico de investigação, baseado em um estudo de caso cujo foco é analisar a transformação orgânica e funcional na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo.

### **5.1 As reestruturações internas do Poder Judiciário Federal**

Consoante já assinalado, em vista da previsão constitucional aplicável a todos os Poderes, referente à instalação do SCI, as suas organizações administrativas internas iniciaram um processo de estruturação para se adequar aos ditames constitucionais. Tal processo, no entanto, não se deu da noite para o dia.

A Justiça Federal de primeira instância, extinta pela Constituição de 1937, foi reestabelecida com a criação do Conselho de Justiça Federal (CJF), pela Lei n.º 5.010/66. Em 24 de agosto de 1966, o CJF foi oficialmente instalado, assumindo amplas competências, que iam desde atividades correicionais até a administração de pessoal.

A efetiva instalação da Justiça Federal, contudo, só se concretizou em 1967. A Constituição promulgada em 1988 determinou a expansão da Justiça Federal, dividindo-a em cinco regiões jurisdicionais – atualmente

seis – e transferindo para os recém-criados Tribunais Regionais Federais (art. 27, §6º, do ADCT) a maior parte das competências até então atribuídas ao extinto Tribunal Federal de Recursos, e uma porção significativa das atribuições do CJF.

Ao CJF, como órgão central das atividades sistêmicas da Justiça Federal, a Carta Magna conferiu, conforme dispôs o art. 105, parágrafo único, II, incluído pela EC n.º 45/2004, e o art. 3º da Lei n.º 11.798/2020, a função de supervisão administrativa e orçamentária, incluindo poderes correicionais. Nessa condição, as decisões do CJF têm caráter vinculante, sendo de observância obrigatória por todas as unidades da Justiça Federal de primeiro e segundo graus.

Portanto, o CJF é considerado um órgão pioneiro no âmbito do Poder Judiciário quanto à organização sistêmica de suas funções administrativas, uma vez que, a partir dele, emergiram os demais conselhos reguladores do Poder Judiciário: o CNJ, o CNMP e o CSJT.

As principais atribuições delegadas ao CJF incluem a coordenação central e a uniformização de procedimentos, sob a forma de sistema, a fim de aprimorar os processos de trabalho na Justiça Federal de primeiro e segundo graus. Essas atividades abrangem a administração judiciária relativa a recursos humanos, gestão documental e de informação, administração orçamentária e financeira, controle interno, informática e planejamento estratégico.

Os sistemas operam com a participação integrada das áreas correlatas nos Tribunais Regionais Federais e Seções Judiciárias, sob a coordenação da Secretaria-Geral do Conselho. Na coordenação desses sistemas, as unidades centrais do Conselho, sob a direção da Secretaria-Geral, reúnem-se com os representantes dos TRFs das seis regiões para definir regras comuns e buscar soluções que atendam a todos os órgãos.

No âmbito do controle interno no Poder Judiciário Federal, com foco, neste estudo de caso, na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção

Judiciária de São Paulo, a estrutura organizacional só foi definida dois anos após a criação da Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), devido à subordinação técnica estabelecida pelo CJF.

Em março de 1993, o Conselho de Administração do TRF3 emitiu a Resolução CA n.º 69/1993, alterando a estrutura organizacional do TRF3 e criando a Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria, composta por três seções: Seção de Auditoria, subordinada à Divisão de Auditoria; Seção de Acompanhamento Contábil, subordinada à Divisão de Contabilidade e a Seção de Suporte Técnico.

Na Justiça Federal da 3ª Região, o sistema de controle interno foi estabelecido com diretrizes definidas na Resolução CJF n.º 84/1993 (revogada posteriormente pela Resolução CJF n.º 85/2009, que foi, por sua vez, substituída pela Resolução CJF n.º 676/2020). Tal resolução tomou em conta os arts. 70 a 74 da CRFB/88 e a Lei n.º 8.572/1992, que originalmente regulava a composição e a competência do CJF.

O sistema de controle interno da Justiça Federal foi estruturado com a unidade de controle interno do CJF como órgão central, as unidades de controle interno dos TRFs como órgãos setoriais e as Seções Judiciárias como órgãos seccionais.

Somente em 1995 o CJF emitiu a Resolução n.º 69/1995, criando, na estrutura organizacional da Seção Judiciária de São Paulo, a Seção de Controle Interno (Suci), então subordinada à Secretaria Administrativa. A SUCI foi integrada pelo Setor de Verificação e Análise (Seve) e pelo Setor de Acompanhamento Contábil (Seac) e designada como unidade seccional, vinculada tecnicamente à Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do TRF3, integrando-se ao sistema central, por meio da Secretaria de Controle Interno do CJF.

Nesse período, a Seção de Controle Interno expediu pareceres sobre diversas temáticas que desafiavam a tomada de decisão dos gesto-

res, dentre as quais cabe mencionar: o procedimento para o pagamento cumulativo de VPNI (Vantagem Pessoal Nominalmente Identificada) com a remuneração de FC (Função Comissionada); o uso de crédito orçamentário suplementar; a comprovação de dependência econômica para fins de pensão alimentícia; o tratamento de férias não-gozadas por servidores; e o pagamento de diárias. Assim, a SUCI exercia, por meio de pareceres, um papel essencial na decisão sobre temas variados da gestão administrativa do órgão judiciário.

Em 1999, o Conselho de Administração do TRF3, nos termos da Resolução n.º 160, de 17 de setembro de 1999, transferiu a Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria, com suas Divisões e Seções, para a Secretaria da Presidência. Desse modo, emerge o reconhecimento acerca da importância da independência da auditoria interna em relação às demais unidades internas, bem como de sua maior efetividade ao ser vinculada à Alta Administração, como determinam as melhores práticas internacionais.

A Seção Judiciária de São Paulo foi, então, reestruturada pela Resolução CJF n.º 321, de 25 de fevereiro de 2008, que extinguiu a Seção de Controle Interno e criou o Núcleo de Controle Interno. Nesta época, o TCU já anunciava em seus Relatórios de Levantamento de natureza operacional quanto à necessidade de avaliação de conveniência e oportunidade de reposicionamento hierárquico de reporta da unidade de controle interno, de sorte a vinculá-la ao órgão máximo da entidade (cf. TCU, Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário). Naquela Seção Judiciária, todavia, o recém-criado Núcleo de Controle Interno (NUCI) ainda se encontrava subordinado à Secretaria Administrativa e não à Diretoria do Foro, fato que ocorreria anos depois.

Destarte, a Seção Judiciária de São Paulo, como órgão seccional, com subordinação técnica à Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do TRF3, executava atividades típicas de controle interno, mas não de auditoria interna (a cargo do TRF3), dentre as quais cabe citar: verificação quanto à observância e comprovação da legalidade dos atos de gestão e

avaliação dos resultados, especialmente quanto à eficiência e à eficácia das ações administrativas, relativas à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; verificação quanto à observância dos limites de inscrição em Restos a Pagar; apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, emitindo pareceres na área de pessoal, com base nos Acórdãos do TCU; análise de atos de admissão, aposentadoria e pensões remetidos via Sistema de Avaliação de Atos de Admissão e Concessões (SisacNet) do TCU, etc.

Cabe ressaltar que a Resolução CNJ n.º 171, de 1º de março de 2013, já havia disposto sobre normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao CNJ, considerando as crescentes inovações e aprimoramentos que surgiam nos demais poderes, na área de controle interno. Rocha (2020, p. 97) averba que a norma em referência criou dois tipos de plano de auditoria: Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP), quadrienal, e Plano Anual de Auditoria (PAA), consoante aprovação do Presidente do Tribunal ou do Conselho respectivo.

Em decorrência dos levantamentos realizados pelo TCU junto aos órgãos superiores (CNJ e CJP), o Plenário do CNJ aprovou o Parecer da sua Secretaria de Controle Interno n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ, o qual, com fulcro nas Resoluções CNJ n.ºs 86/2009 e 171/2013, noticiou os dirigentes de controle interno das unidades ligadas ao CNJ sobre a realização de ações coordenadas nos meses de março e abril de 2013, objetivando verificar se as referidas unidades ou núcleos de controle interno dos tribunais e conselhos estavam observando as diretrizes descritas naquelas resoluções.

As ações coordenadas resultaram na publicação do Relatório de Auditoria n.º 04/2013, em cujas conclusões, após avaliar as unidades ligadas ao CNJ, afirmou-se a necessidade de promover ajustes estruturais visando a efetivar as ações de controle interno e de auditoria interna nos tribunais e conselhos. Dentre as diversas recomendações expedidas, propusera a alteração do fluxo de processos de trabalho a fim de que a unidade ou núcleo de controle interno não exercesse atividades próprias ou típicas de gestão, a exemplo do

enfrentamento de questões jurídicas provocadas pelo gestor; do exercício de atividades de assessoria jurídica, que comprometessem a independência de atuação ; e de atividades ou atos que resultassem em emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos.

A recomendação do Parecer n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ orientou que a unidade priorizasse a realização de auditorias, concentrando-se na revisão, avaliação e monitoramento dos controles internos, bem como na verificação do cumprimento das políticas estabelecidas pela Alta Administração. Com efeito, caber-lhe-ia à unidade definir procedimentos e medidas para evitar falhas operacionais e, em vez de atuar no assessoramento estratégico de riscos, deveria limitar-se à realização de auditorias que avaliassem o gerenciamento e as estratégias de risco determinadas pela Administração.

O Parecer em questão também determinou que os Presidentes dos Tribunais vinculassem a unidade de controle interno diretamente à presidência do respectivo tribunal, reforçando que os órgãos do Poder Judiciário seguem as práticas internacionais recomendadas, visando garantir maior grau de independência em relação às demais unidades internas, nos termos da Resolução CNJ n.º 86/2009, e do Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário, do TCU.

Assim, a partir do Parecer n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ, o então Núcleo de Controle Interno da Seção Judiciária de São Paulo foi instado pela Diretoria Administrativa, em 2014, e pela Diretoria do Foro, em 2017, a prestar informações sobre sua estrutura interna e os atos de gestão que desempenhava. Sem embargo dessa provocação institucional, as atividades levadas a cabo pela unidade permaneceram, até então, focadas na emissão de pareceres.

Em 2020, em vista do disposto na Resolução CJF3R n.º 47/2020, e considerando a necessidade de padronização e excelência nos métodos, critérios, conceitos e sistemas aplicados na atividade de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização, o art. 5º dessa norma alterou a denominação de “Núcleo de Controle Interno” para “Núcleo de Auditoria Interna”, subordinado à Diretoria do Foro, formada à época por quatro seções:

Seção de Auditoria de Gestão de Pessoas; Seção de Auditoria de Gestão Contábil; Seção de Auditoria de Licitações e Contratos ; e Seção de Auditoria de Gestão Administrativa.

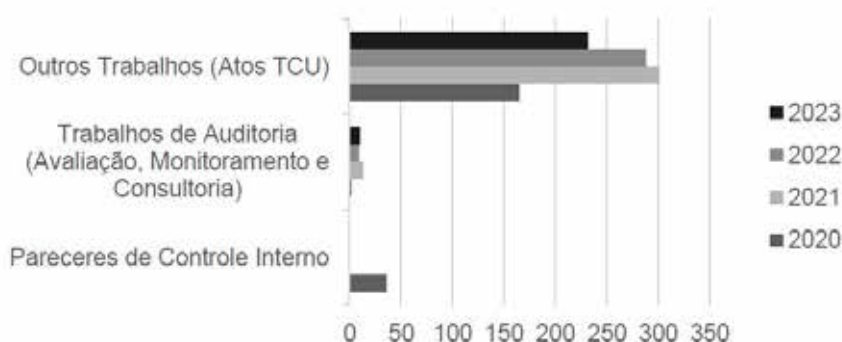
A partir da Resolução CJF n.º 676/2020, que tratou da organização e das diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna, e da Resolução CJF n.º 677/2020, que estabeleceu o Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do CJF de primeiro e segundo grau, foram definidas novas atribuições ao setor.

Neste contexto, a Diretoria do Foro comunicou aos setores da Administração Central acerca das novas atribuições deferidas ao Núcleo de Auditoria Interna, mudança que provocou inicialmente tensão entre os servidores e uma aparente sensação de orfandade pela extinção do Núcleo de Controle Interno.

Em 2023, nos termos da Resolução CJF3R n.º 94, de 18 de maio de 2023, o CJF da Terceira Região, no uso de suas atribuições regimentais, alterou a estrutura organizacional de unidades da Administração Central da Seção Judiciária de São Paulo, renomeando o Núcleo de Auditoria Interna para “Divisão de Auditoria Interna”.

Do ponto de vista funcional, é possível notar um redirecionamento gradual das atividades conduzidas pela, agora, Divisão de Controle Interno da Seção Judiciária de São Paulo, com decréscimo no número de pareceres e de outros trabalhos, com uma evolução em termos de avaliação (*assurance*) a partir de auditorias realizadas, colaborando para a melhoria da governança nas operações do órgão e o alcance dos objetivos do Tribunal. Vale conferir, neste sentido, a organização das informações pertinentes à atuação da unidade de auditoria, a partir da ignição do processo de mudança institucional, em 2020:

Gráfico 1 – Contagem por tipos de atividades



Fonte: Relatórios de Auditoria Interna (Raint) dos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023.

De efeito, os trabalhos de consultoria (alocados dentre os trabalhos de auditoria) diferem dos pareceres de controle interno antes praticados pelo Núcleo, de vez que, naquele caso, os prazos e o escopo são acordados com o solicitante, e o trabalho objetiva aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o auditor interno realize atos de gestão. A consultoria propõe caminhos legítimos, cabendo ao gestor decidir e fundamentar sua escolha.

No tocante à contribuição de desse redirecionamento funcional para o aprimoramento do controle interno da organização, pode-se refletir a partir dos termos do Acórdão n.º 1.745/2020 – Plenário, do TCU, em conjugação com a Resolução CJF n.º 677/2020, que identificam na auditoria interna um meio à disposição da Administração para avaliação de processos e políticas internas, com vistas a perquirir o grau de atendimento dos objetivos institucionais e de aderência à legislação, de sorte a agregar valor às atividades da instituição (Brasil, 2020; Walraven *et al.*, 2023). Trata-se do exercício dos chamados “controles em nível de entidade” (*entity-level control – ELC*), que perpassam a entidade como um todo.

Os controles pervasivos são os controles típicos de governança corporativa, pois consistem em estruturas específicas que objetivam avaliar,

dirigir e monitorar as ações da organização (Brasil, 2020). Nesse contexto situa-se a auditoria interna, que é responsável por avaliar e melhorar a eficácia do gerenciamento de riscos, controles e governança, sendo ela própria um controle, a nível de entidade, de estatura reservada aos controles oriundos da governança corporativa, que não se confundem com os controles internos transacionais, que incidem direta e indiretamente sobre as operações e processos específicos a nível de entidade.

## **5.2 Mapeamento de percepção dos agentes sobre a transição institucional**

Para a captação, ainda que sumária e exploratória, da percepção dos agentes integrantes do Núcleo de Controle Interno a respeito da reconfiguração orgânico-funcional que culminou com a criação da Divisão de Auditoria Interna, com um novo plexo de ações fiscalizatórias, aplicou-se um questionário, via *Google Forms*, contendo a seguinte questão, de resposta livre (em parágrafo): “Como o(a) senhor(a) percebeu a transição do setor de controle interno, para desenvolver atividades de auditoria interna, no tocante aos desafios e oportunidades?”.

O referido formulário foi aplicado aos sete servidores da Divisão de Auditoria Interna, compreendendo técnicos e analistas judiciários que experimentaram a transição aqui estudada, bem assim o magistrado (Juiz Federal) que coordenou a unidade à época, enquanto Diretor do Foro da Seção Judiciária de São Paulo. A síntese das percepções colhidas pode ser depreendida do quadro adiante, estruturado em categorias referenciais que indicam a percepção geral (positiva/negativa/neutra) e os desafios indicados.

Tabela 1: Quadro de percepção dos servidores da divisão de auditoria interna

Servidor (n.º)	Cargo	Percepção geral	Desafios/ Oportunidades
1	Técnico Judiciário	Positiva	Desafio na capacitação para o trabalho de auditoria e necessidade de visão mais ampla da organização, orientando-se pelos riscos estratégicos. Oportunidade de atuação focada na melhoria dos controles das áreas auditadas, permitindo incorporação de boas práticas.
2	Técnico Judiciário	Positiva	Oportunidade de maior independência nos trabalhos e possibilidade de observar melhorias efetivas nas áreas gestoras a partir das recomendações e consultas realizadas pela DIAU.
3	Técnico Judiciário	Neutra	Oportunidade de formalização da atividade de auditoria e assinatura de Termo de Responsabilidade e Confidencialidade dos auditores internos.
4	Analista Judiciário	Neutra	n/a
5	Analista Judiciário	Positiva	Desafio de capacitação para realização de auditorias de qualidade e desenvolvimento de técnicas de gestão de projetos e liderança das equipes de auditoria. Oportunidades de maior profissionalização da equipe, aumento da compreensão sobre governança e funcionamento do órgão.
6	Técnico Judiciário	Negativa	Desafio de capacitação ainda insuficiente, necessitando de maior atenção ao treinamento e aquisição de conhecimento de todos.
7	Analista Judiciário	Positiva	Oportunidade de agregar valor ao órgão, melhorar as atividades e auxiliar o órgão a atingir os seus objetivos institucionais.
8	Juiz Federal (Diretor do Foro)	Positiva	Oportunidade de maior transparência nas atividades desenvolvidas pelo setor, agindo com maior independência e livre de participação em atos de gestão, acompanhando a tendência de segregação de funções.

Fonte: elaborada pelos autores, mediante aplicação de formulário via GoogleForms (2024).

Observa-se, nessa medida, uma percepção geral majoritariamente positiva acerca da alteração de competência do setor de controle interno para auditoria interna. Destaca-se, com efeito, o desafio da capacitação para realização das atividades de auditoria, o que soa natural diante da complexidade desse tipo de trabalho – que se caracteriza pelo emprego de métodos sistemáticos e objetivos, visando à aferição de conformidade à luz de certos critérios. De outro lado, viu-se como oportuna a transição para garantir maior transparência, independência e segurança nas atividades de fiscalização interna, possibilitando a agregação de valor ao órgão auditado por meio da emissão de recomendações.

### **5.3 Auditoria interna na contemporaneidade dos órgãos do poder judiciário e seus normativos**

No exercício de 2020, em atendimento aos Acórdãos n.º 2.622/2015 e 1.171/2017, ambos do Plenário do TCU, o CNJ publicou normativos com o objetivo de disciplinar as atividades de auditoria interna, valendo citar:

- Resolução CNJ n.º 308, de 11 de março de 2020, que organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria (texto compilado a partir da redação dada pela Resolução n.º 403/2021, Resolução CNJ n.º 422/2021 e Resolução n.º 486/2023). Esta resolução recomenda a observância dos Acórdãos n.º 2.622/2015 e 1.171/2017, ambos do Plenário do TCU, nos termos dos quais a Corte de Contas recomendou que se diferenciasse conceitualmente o controle interno e a auditoria interna, a fim de não se atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna. O Sistema de Auditoria da Justiça Federal (SIAUD-JF) é composto pelo CJF, como órgão central, ao qual cabe a orientação normativa e a supervisão técnica, pelos TRFs, como órgãos setoriais, e pelas Seções Judiciárias, como órgãos seccionais;

- Resolução CNJ n.º 309, de 11 de março de 2020, que aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud. Tal normativo adota como referência as normas de auditoria da INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização), da IFAC (Federação Internacional de Contadores); o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), o COSO II e o IPPF (*International Professional Practices Framework*).

Com vistas a enunciar as novidades inscritas nessas resoluções para consecução das atividades de auditoria interna no Poder Judiciário, foram realizados os webinários “Sistema de auditoria do Poder Judiciário (Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020)”, promovido pelo CNJ, em 09/07/2020, e “Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020”, pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA/BR, em 10/07/2020, com a participação dos servidores lotados na Divisão de Auditoria Interna.

Convém mencionar também a publicação da IN-TCU n.º 84/2020 - Prestação de Contas com auditoria da gestão (financeira, orçamentária e patrimonial). Aludida IN estabeleceu outra novidade, qual seja, a normatização para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo TCU, nos termos do art. 7º, da Lei n.º 8.443/1992. Disciplinou ainda a atuação dos órgãos e unidades de auditoria interna nos trabalhos de assecuração e certificação de contas dos responsáveis, consoante previsto no art. 74, IV, da CRFB/88 e art. 50, da Lei n.º 8.443/1992, realizada de acordo com as normas técnicas de auditoria, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade nas Unidades Prestadoras de Contas, contas contábeis ou ciclos de transações relacionados ao Balanço Geral da União, conforme planejamento integrado.<sup>5</sup>

5 A auditoria financeira tem por objetivo expressar uma opinião, mediante emissão de certificado de auditoria, sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas de acordo com as normas contábeis e o marco regulatório aplicável e se estão livres de distorções relevantes, bem como se as transações subjacentes às demonstrações contábeis e os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios da administração que regem a gestão financeira responsável e a conduta dos agentes

As resoluções do CNJ anteriormente referenciadas demandaram a expedição de regulamentações para as atividades de auditoria interna pelo CJF, órgão competente para normatizar as atividades das unidades de auditoria interna do Judiciário Federal, a fim de promover a padronização nos métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados na atividade de auditoria, considerando as suas peculiaridades, diferenças regionais e de especialização, com o objetivo de que seja tal atividade exercida nos tribunais ou nos conselhos visando a atingir sua missão institucional.

Ao longo de 2020, foram realizadas 15 reuniões para discussão, elaboração e revisão de minutas de regulamentação, culminando na expedição dos seguintes atos normativos:

- Resolução CJF n.º 653, de 7 de agosto de 2020, que dispõe sobre a instituição do Código de Ética do Auditor Interno da Justiça Federal e estabelece os princípios e as normas de conduta ética aplicáveis aos servidores que atuam nas unidades de Auditoria Interna, sem prejuízo da observância dos demais deveres e proibições legais e regulamentares, como o Código de Conduta do CJF (Resolução CJF n.º 147/2011);

- Resolução CJF n.º 676, de 23 de novembro de 2020, que dispõe sobre a organização e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna. O Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal tem por objetivo zelar pela gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Conselho e da Justiça Federal de 1º e 2º graus sob os aspectos da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, bem como executar outros procedimentos correlatos às funções de auditoria. É obrigatória a existência de unidade de Auditoria Interna na estrutura administrativa do Conselho da Justiça Federal, dos Tribunais Regionais Federais e das Seções Judiciárias;

- Resolução CJF n.º 677, de 23 de novembro de 2020, que dispõe sobre a instituição do Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do CJF

---

públicos, nos termos do art. 14, §4º, incisos I e II, c/c art. 13, §6º, da Instrução Normativa TCU n.º 84, de 22 de abril de 2020.

de 1º e 2º graus, estabelecendo os princípios, diretrizes e requisitos fundamentais para o desempenho da atividade de Auditoria Interna.

Os normativos propiciaram um realinhamento das atividades de auditoria interna às boas práticas regulamentadas por organizações e institutos especializados no tema, a exemplo do Instituto Internacional de Auditores (IIA), Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização (INTOSAI), Federação Internacional de Contadores (IFAC); Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É interessante anotar que, com todo o arcabouço normativo definido e delimitado nas Resoluções do CNJ e CJP, ele proporcionou segurança jurídica e clareza quanto à atuação das servidoras e do servidor da Divisão de Auditoria Interna frente aos gestores e à Alta Administração, bem diferente do período de atuação como controle interno, em que por vezes estávamos tomando decisões no lugar dos gestores da organização. Por outro lado, o mundo estava sendo assolado pela pandemia da covid-19 e as equipes de auditoria interna e consultoria foram em busca de capacitação *on-line* a fim de cumprir com as novas atividades, especialmente a auditoria financeira, orçamentária e patrimonial (anual), em cumprimento à Instrução Normativa-TCU n.º 84/2020 e à Decisão Normativa-TCU n.º 198/2022.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A criação dos sistemas de controle interno de forma integrada no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário teve por base a CRFB/88. No entanto, foi a partir das diretrizes estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), especialmente no Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (2013), e de decisões supervenientes, que se consolidou a necessidade de uniformização de procedimentos e adoção de práticas internacionais de auditoria. Tais documentos basearam recomendações aos órgãos governantes superiores, incluindo o CNJ, para que estruturassem um modelo de

governança pública mais alinhado à segregação das funções de controle e de auditoria interna.

Em resposta a essas recomendações, o CNJ organizou, em 2020, as atividades de auditoria interna sob um modelo sistêmico, criando a Comissão Permanente de Auditoria e publicando normativos como as Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020, às quais se somaram as Resoluções CJF n.º 653, 676 e 677/2020. Tais normativos consolidaram a auditoria interna como a terceira linha de defesa na governança do Judiciário Federal, reforçando sua atuação independente na avaliação das ações das primeiras e segundas linhas, relativas à gestão operacional e o monitoramento de riscos.

Este estudo de caso demonstrou que a implementação dessas diretrizes normativas na Justiça Federal de primeiro grau em São Paulo resultou em um avanço significativo na estrutura de controle, promovendo maior independência funcional e aprimoramento dos processos de fiscalização. O impacto da Resolução CJF n.º 677/2020, em particular, foi determinante para redefinir o escopo da auditoria interna, afastando-a de funções típicas de cogestão e garantindo sua orientação para avaliação de desempenho e mitigação de riscos institucionais.

Conclui-se, portanto, que a reestruturação fortaleceu a governança pública no âmbito do Poder Judiciário Federal, concretizando as recomendações do TCU e do CNJ e alinhando-se às melhores práticas de auditoria e à gestão de riscos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Portaria CJF n.º 786, de 19 de dezembro de 2023**. Dispõe sobre a publicação do Programa de Qualidade de Auditoria Interna da Justiça Federal – PQA-JF. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/programa-de-qualidade-de-auditoria-pqa/normas-aplicaveis/portaria-cjf-n-786-2023>. Acesso em 30 out. 2024.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 677/2020 – CJF, de 23 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a instituição do Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do Conselho e da Justiça Federal de 1º e 2º graus. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/publico/biblioteca/Res%20677-2020.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2024.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 653/2020 – CJF, de 07 de agosto de 2020.** Dispõe sobre a instituição do Código de Ética do Auditor Interno da Justiça Federal. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/normatizacao/resolucao-cjf-n-653-2020-codigo-de-etica-do-auditor-interno/>. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL, Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 676/2020 – CJF, de 23 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a organização e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/normatizacao/resolucao-cjf-n-676-2020-sistema-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n.º 308, de 11 de março de 2020.** Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/04/Resolu%C3%A7%C3%A3o-CNJ-%C2%BA-308.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Auditoria do Poder Judiciário.** Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/04/manual-de-auditoria-pjr-23-05-24-1.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2024.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n.º 309, de 11 de março de 2020**. Aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original-1165609202006225ef0e2a9dd07f.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2024.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. **Instrução Normativa Conjunta n.º 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1.171/2017 – Plenário**. Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues. Relatório de Levantamento. Brasília, 7 de junho de 2017. Diário Oficial da União, 23 de junho de 2017.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário**. Relator Ministro Substituto Weder de Oliveira. Relatório de Levantamento. Brasília, 20 de maio de 2009. Diário Oficial da União, 5 de junho de 2009.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 2.622/2015 – Plenário**. Relator Ministro Augusto Nardes. Relatório de Levantamento. Brasília, 20 de outubro de 2015. Diário Oficial da União, 04 de novembro de 2015.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2, Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

CARVALHO, W. A reforma administrativa na Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência gerencial e *accountability*. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, 1997.

CASTRO, R. P. de. **Controle Interno da Administração Pública**: Uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. Curitiba: PUC, 2007.

COUTINHO, D. de M. **Prestação de contas de governo**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

GOMES, J. A. de L. A atuação do controle interno nos municípios: transparência e ética para a sociedade. In: FERRAZ, L. de A.; MIRANDA, R. F. de A.; LOBO, L. M. (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. 1 Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

LIMA, L. C. M. de. **Controle Interno na Administração Pública**: O Controle Público na Administração como um Instrumento de *Accountability*. Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização Orçamento Público, 2012.

MEDAUAR, O. **Controle da Administração Pública**. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

MIRANDA, R. F. de A. **Implementando a Gestão de Riscos no setor público**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

ROCHA, F. S. S. Conselhos do Poder Judiciário e controle interno: instrumentos de fiscalização e transparência. **Revista CNJ**, Brasília, v. 4, n. 2, jul./dez., 2020.

SANTOS, E. M. R. dos. Controle interno: desafios e perspectivas para o século XXI. In: FERRAZ, L. de A.; MIRANDA, R. F. de A.; LOBO, L. M. (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. 1 Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

TOFFOLI, J. A. D. (Org.). **Conselho Nacional de Justiça: 15 anos**. Brasília: CNJ, 2020.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Relatórios de Auditoria Interna**. São Paulo: TRF3, 2023. Disponível em: <https://www.trf3.jus.br/saud/relatorios-de-auditoria-interna>. Acesso em: 13 out. 2024.

UNGARO, G. G. **Controle Interno da Administração Pública sob a Constituição de 1988 e sua Eficiência para a Transparência e o Enfrentamento da Corrupção**. 2019. 355 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em cotutela com a Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, São Paulo, 2019.

WALRAVEN, A. L.; MACHADO, M. V. V.; PINHO, R. C. de S.; SOARES, M. F. Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 136-173, jan./jun. 2023.