

O MINISTÉRIO PÚBLICO E O FOMENTO DO CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO À CORRUPÇÃO

THE PUBLIC PROSECUTION OFFICE AND THE PROMOTION OF INTERNAL CONTROL AS NA INSTRUMENT TO PREVENT INSTRUMENT

Marco Antonio Santos Amorim²⁸⁹

RESUMO: O presente trabalho tem como foco as vantagens da estruturação do Sistema de Controle Interno Municipal como instrumento eficaz de prevenção aos atos de corrupção, superando o paradigma da preponderância da atuação repressiva e *a posteriori* atualmente realizada pelos órgãos de controle externo, que se apresenta como medida pouco eficiente e com alto custo. O Controle Interno Municipal estruturado fortalece o controle social, impactando fortemente na possibilidade de acompanhamento do cidadão sobre a execução da política pública e seus respectivos gastos. Contempla a proximidade com a sociedade civil e a consecução de parcerias interinstitucionais positivas. Busca-se, ainda, realçar o papel do Ministério Público, como Instituição-garante do acesso à justiça e indutora de políticas públicas que concretizem os direitos fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Ministério Público; sistema de controle interno municipal; integridade; prevenção; corrupção; controle social; gestão eficiente; redução de custos.

SUMMARY: The present work focuses on the advantages of structuring the Municipal Internal Control System as an effective instrument for preventing acts of corruption, overcoming the paradigm of the preponderance of repressive and *a posteriori* action currently carried out by external control bodies, which is presented as a measure inefficient and costly. The structured Municipal Internal Control strengthens social control, strongly impacting the possibility of monitoring citizens on the execution of public policy and their respective expenses. It contemplates proximity to civil society and the achievement of positive inter-institutional partnerships. It is also sought to highlight the role of the Public Prosecutor's Office as an Institution that guarantees access to justice and promotes public policies that implement fundamental rights.

KEYWORDS: Public Ministry; municipal internal control system; integrity; prevention; corruption; social control; efficient management; cost reduction.

1 INTRODUÇÃO

Entre os anos de 2012 e 2022, o Brasil perdeu cinco pontos e caiu 25 posições no *ranking* global de percepção da corrupção, medida pela Transparência

²⁸⁹ Promotor de Justiça do Estado do Maranhão desde 2005. Pós-graduado pela Escola Superior do Ministério Público do Maranhão. Pós-graduado pela Estácio/CERS. Mestrando pelo IDP. Secretário para Assuntos Institucionais do MPMA entre 2016 e 2020. Coordenador de Correições e Inspeções da Corregedoria Nacional desde novembro de 2021.

Internacional (TI)²⁹⁰, uma organização não-governamental internacional, criada em março de 1993 e que possui como missão a “luta por um mundo no qual governos, empresas, a sociedade civil e a vida das pessoas sejam livres de corrupção”. A ferramenta, com uma reconhecida capacidade de pesquisa, existe desde 1995 e reúne cerca de 180 países e territórios. Com 38 pontos, o País ocupa o 94º lugar²⁹¹, numa escala em que 0 (zero) significa que o país é altamente corrupto e 100 (cem) é considerado muito íntegro.

Ao lado de países com índice de desenvolvimento humano²⁹² e renda *per capita* bem inferiores, como Etiópia, Costa do Marfim, Tanzânia e Lesoto, esse é um desempenho muito ruim do País, com pontuação abaixo da média global (43) e da América Latina e Caribe (43), da média dos BRICS (39) e ainda mais distante da média do G20 (53) e dos países da OCDE (66).

No ano de 2019, o Barômetro Global da Corrupção – América Latina e Caribe²⁹³, lançado pela TI como a principal pesquisa de opinião do mundo sobre a percepção e experiência de pessoas comuns em relação à corrupção, registrou que 90% dos brasileiros entendem que a corrupção no âmbito governamental é um grande problema.

Não obstante o retrato desse comportamento social mostrar-se favorável ao fortalecimento das instituições de controle externo, que concentram esforços para combater a corrupção, com inúmeras operações e forças-tarefa, a exemplo do que foi a Lava Jato, a constante queda do Brasil no Índice de Percepção da Corrupção (IPC) demonstra que, de fato, ainda é preciso chegar-se à raiz do problema. A punição de poderosos desacompanhada de medidas estruturais que permitam uma mudança profunda nas instituições demonstrou, e tem demonstrado, ser insuficiente para minorar os efeitos nefastos de uma corrupção sistêmica, que acompanha o País desde a sua descoberta e colonização.

A falta de controle interno e organização dos entes estatais na prevenção e combate à corrupção gera a ambiência necessária para o processo de fragilização dos princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

Desse modo, o fortalecimento das estruturas de controle interno fortifica, por via reflexa, todo o *Sistema de Combate à Corrupção* integrado pelos órgãos de controle interno e externo, no qual insere-se, com protagonismo, o Ministério Público.

Zelar para que essa temática esteja na ordem do dia das administrações públicas trata-se, pois, de uma tentativa de, enfim, ir de encontro à raiz do problema. Eis a proposta do presente trabalho.

Este estudo baseia-se na revisão de literatura, na análise qualitativa de documentos, além de anotações de observação empírica do autor como membro do Ministério Público e membro auxiliar da Corregedoria Nacional.

²⁹⁰ Disponível em <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/> Acesso em: 24 mar. 2023.

²⁹¹ Disponível em <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/> Acesso em: 24 mar. 2023.

²⁹² De acordo com dados da Organização das Nações Unidas, do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), disponível em <https://hdr.undp.org/content/human-development-report-2021-22> . Acesso em: 22 mar. 2023.

²⁹³ Disponível em https://files.transparencycdn.org/images/GCB_LAC_Report_PT.pdf. Acesso em: 25 mar. 2023.

2 UNIDADES DE CONTROLE INTERNO

2.1 CONCEITO E EVOLUÇÃO

Segundo PAREDES²⁹⁴, “a despeito da importância que os controles internos desempenham no setor público, o estudo sobre eles possui sua origem na literatura norte-americana relacionada à auditoria das demonstrações contábeis no setor privado”.

Em 1977 o Congresso norte-americano promulgou a Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior, que tornou coercitiva a manutenção de controles internos adequados e, 10 anos após a promulgação da lei, mais precisamente em 1987, foi criada a Treadway Commission (COSO) com o objetivo de desenvolver estudos no combate às fraudes em demonstrações contábeis.

No documento Internal-Control Integrated Framework o COSO definiu o controle interno como:

processo, efetuado pela gerência, pelos diretores e outras pessoas da entidade, projetado para fornecer uma razoável segurança no alcance dos objetivos, nas seguintes categorias: efetividade e eficiência das operações; fidedignidade dos relatórios financeiros; e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 1994, p. 3).

No ano de 1992, o COSO definiu que a estrutura dos controles internos seria constituída de cinco componentes que estariam inter-relacionados, a saber: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI²⁹⁵, define controle interno como um processo, efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.²⁹⁶

Observa-se que o Controle Interno é definido como um “processo”, ou seja, não é um evento isolado, mas uma série de ações relacionadas às atividades da instituição. E mais, um processo efetuado não apenas pela direção, mas por todo o corpo de funcionários. Uma estrutura capaz de enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que os objetivos gerais da entidade serão alcançados.

Na obra Controle Interno no Brasil: uma visão histórica²⁹⁷, Ronald da Silva Balbe divide a história dos controles em 3 períodos: a) pré-história; b) período de instabilidade econômica; e c) pós Constituição Federal de 1988.

²⁹⁴ PAREDES, Lorena Pinho Morbach. A evolução dos controles internos como uma ferramenta de gestão na Administração Pública. In: PAREDES, Lorena Pinho Morbach. Controle Interno Estudos E Reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. página inicial-página final. Disponível em <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1254/E1290/11968>. Acesso em: 4 jul. 2023.

²⁹⁵ Organismo internacional que estabelece padrões de auditoria de alta qualidade para o setor público. O Tribunal de Contas da União – TCU, preside a instituição desde novembro de 2022.

²⁹⁶ Disponível em https://www.tc.df.gov.br/ice5/contas/2010/contas-2010/Arq04_Contrales_Internos.pdf.

²⁹⁷ BALBE, Ronald da Silva. Controle Interno no Brasil: uma visão histórica. CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

O autor utiliza a reforma administrativa e a criação do sistema de controle interno na década de 1960 como elemento central da narrativa. Assim, para ele, o período que precede o referido sistema foi considerado como sendo a pré-história do controle interno, analogamente ao período da história que antecede a invenção da escrita por volta do ano de 3.500 a.C. Tal período é marcado por uma intensa transição socioeconômica. Segundo ele, o Conselho da Fazenda (1808) e mais tarde o próprio Ministério da Fazenda (1821) podem ser considerados os embriões do controle interno no Brasil.

A segunda fase inicia com a aludida reforma e termina com a promulgação da Constituição de 1988. Caracteriza-se como uma época de instabilidade democrática. A terceira e última seção abarca o conjunto de fatos relevantes das últimas três décadas; portanto, representa a consolidação democrática e institucional, visto que antes não se havia vivenciado a realização de eleições diretas para presidente.

No que se refere aos âmbitos estadual e municipal, somente dois estados criaram órgãos de Controle Interno antes da Reforma de 1967: o Rio Grande do Sul (Contadoria-Geral do estado, de 1948) e a Bahia (Auditoria-Geral do estado, de 1966), sendo que o foco era exclusivamente no aspecto contábil das despesas.

Nos estados, a maioria dos órgãos surgidos na década de 1960 eram concebidos na forma de Auditorias, ligadas às Secretarias da Fazenda.

O Maranhão foi o primeiro estado, pós-Reforma, a criar um sistema de controle interno. No ano de 1969, criou-se a Auditoria-Geral do estado, por meio da lei delegada nº 4 de 30 de setembro de 1968. O órgão era diretamente subordinado ao chefe do Executivo e passou por diversas transformações ao longo do tempo. Hoje, existe a Secretaria de Transparência e Controle, criada por meio da lei estadual nº 10.204 de 23 de fevereiro de 2015. Cumpre reproduzir a íntegra do seu artigo 1º²⁹⁸, *in verbis*:

art. 1º Fica criada a Secretaria de Transparência e Controle, órgão central do Sistema de Controle Interno e do Sistema de Controle Social do Poder Executivo, que assistirá direta e imediatamente ao Governador do Estado no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública direta ou indireta.

Seguindo a tendência inaugurada com a criação da Controladoria-Geral da União, em 2003, a Secretaria de Transparência e Controle do estado do Maranhão acumula todas as macrofunções de controle interno, a saber, auditoria, correição, ouvidoria e transparência.

No que tange aos municípios, até o advento da Constituição de 1988, não há registros de criação dos controles internos municipais. Após a sistematização dos

²⁹⁸ Disponível em <https://leisestaduais.com.br/ma/lei-ordinaria-n-10204-2015-maranhao-cria-a-secretaria-de-transparencia-e-controle-altera-as-leis-n-6895-de-26-de-dezembro-de-1996-n-9-571-de-28-de-marco-de-2012-e-a-lei-n-6-107-de-27-de-julho-de-1994-e-da-outras-providencias>.

controles internos pelo constituinte, alguns Tribunais de Contas, como o do estado do Espírito Santo²⁹⁹, passaram a exigir e regulamentar a estruturação no âmbito municipal. Dessa forma, o avanço das estruturas municipais segue impulsionado pela atividade normativa dos órgãos de controle externo e adotam como diretriz, por vezes, os parâmetros técnicos das controladorias estaduais, já mais evoluídas.

Essa evolução dos controles internos municipais vem acompanhada das mudanças significativas ocorridas após a Constituição Federal de 1988, principalmente com a descentralização das políticas públicas para os entes federados, “reorganização da burocracia em prol da modernização e elevação da eficiência, flexibilização [...] e maior transparência da informação sobre o orçamento público [...]”.³⁰⁰

As limitações e os desafios a serem enfrentados pelas Controladorias Municipais na construção de respostas aos riscos inerentes das entidades serão objeto do tópico seguinte.

2.2 LIMITAÇÕES E DESAFIOS POSTOS AOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS

Conforme ressei dos conceitos tanto do COSO quanto da Intosai, vistos no tópico anterior, o controle interno não tem a pretensão de eliminar riscos, mas deve ser estruturado para fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os objetivos gerais serão alcançados.

Como toda e qualquer engrenagem composta por seres humanos, está sujeita à falibilidade. E neste ponto, vários fatores podem comprometer seu adequado funcionamento: falta de comprometimento; conluio entre pessoas para a prática de ações delituosas; pouca capacitação técnica; excesso de burocracia nos procedimentos; lentidão nos julgamentos, dentre outros.

PAREDES³⁰¹ nos alerta, ainda, que além disso, é fundamental reconhecer a presença de riscos inerentes às atividades da organização e os elementos externos que fogem ao seu controle, mas que podem afetar a realização dos objetivos da entidade. Estes fatores incluem questões políticas que afetam o comando das instituições e as prioridades de investimento governamental, o contexto econômico que, em períodos de baixo crescimento, leva à escassez de recursos para certas atividades, a falta de investimento em tecnologia e inovação, bem como um baixo nível de regulamentação, entre outros.

Cita-se, destarte, a questão da cobrança integral das atividades sem que haja diferenciação em relação ao porte e às condições socioeconômicas dos municípios.

Assim, os controles internos não são capazes de garantir de forma absoluta que os objetivos serão alcançados ou a continuidade da entidade. Elementos como o fator humano, os riscos externos à administração e a estrutura inadequada têm um impacto negativo na eficiência e eficácia dos controles internos.

²⁹⁹ Resolução TCEES nº 227/2011 que dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de controle Interno na Administração Pública”.

³⁰⁰ BALBE, Ronald da Silva. Controle Interno e o foco nos resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 78.

³⁰¹ Op.cit.

Some-se a isso o fato de que inexistem orientações, guias, estudos completos, que levando em consideração as especificidades locais, pudessem levar à criação de uma estruturação mínima, inclusive com definição de recursos humanos, tecnologia etc. A ausência de um estudo nacional amplo, aprofundado, que defina estruturação mínima e parâmetros seguros para criação e organização é, sem dúvida, um grande desafio para implementação do controle interno nos municípios.

Não obstante os entraves, é imperioso reconhecer o esforço das instituições e a busca do fortalecimento dos órgãos de controle, cabendo registrar boas iniciativas nesse sentido.

A Resolução nº 5/2014³⁰² da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), por exemplo, aprova diretrizes de controle externo Atricon 3204/2014, relativos à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados” e busca orientar a atuação dos Tribunais de Contas no que tange à implantação e à avaliação da estrutura e ao funcionamento do Sistema de Controle Interno de seus respectivos jurisdicionados.

É possível encontrar, com certa facilidade, guias práticos de criação e atuação dos sistemas de controles internos, alguns produzidos por especialistas³⁰³, outros pelos municípios³⁰⁴ ou, ainda, pelos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas dos Estados.³⁰⁵

Pesquisas recentes demonstram, no entanto, que o caminho a ser percorrido ainda é longo.

A Lei Anticorrupção (nº 12.846/2013) completa 10 anos em 2023 e ainda não foi regulamentada em 60% dos municípios brasileiros. Inúmeros outros problemas como fraudes a licitação, nepotismo, ausência de acompanhamento das políticas públicas, baixo diálogo com a sociedade civil, dentre outros, podem ocorrer quando inexistente controle interno ou quando este se encontra estruturado de modo precário. Isso é o que mostra uma avaliação nacional promovida pelo Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) e o Banco Mundial.

Os resultados foram compilados no ISCI (Índice Sintético de Controle Interno), indicador que expressa o quanto a estrutura de controle interno encontra-se de acordo com o modelo COSO I.³⁰⁶

³⁰² Disponível em https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ResolucaoAtricon_05-2014_DCE3204_SCIJurisd.pdf.

³⁰³ A exemplo do “Guia Prático de Controle Interno na Administração Pública”, produzido com apoio da Atricon e AMPCON podendo ser consultado na íntegra em https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ResolucaoAtricon_05-2014_DCE3204_SCIJurisd.pdf.

³⁰⁴ Cita-se como exemplo o “Guia Prático do Responsável pelo Controle Interno”, produzido pelo Município de São Paulo e que pode ser consultado em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Guia_Pratico_RCI_publicacao_19_05_2021.pdf.

³⁰⁵ Vide “Guia de implantação do sistema de controle interno”, elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e que pode ser consultado em <file:///C:/Users/MPMA/Downloads/Guia%20de%20Implanta%C3%A7%C3%A3o%20do%20Controle%20Interno%20-%20digital2.pdf>.

³⁰⁶ O COSO - *Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) –, com origem nos Estados Unidos, por meio de uma iniciativa independente, estabeleceu critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos e avaliação de sua efetividade. Diversas entidades ligadas ao setor público, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, o Banco Mundial e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras

O dados a seguir foram retirados do Diagnóstico Nacional do Controle Interno no Brasil- uma avaliação do nível de estruturação das Unidades Centrais de Controle Interno dos Municípios Brasileiros baseada no COSO I e IA-CM³⁰⁷, e as estatísticas se referem aos municípios que apresentam algum nível de estruturação das UCCI, no âmbito do Poder Executivo Municipal.

Cerca de 25% dos municípios do país não apresentam Unidades de Controle Interno estruturadas. Dentre os que apresentam algum nível de estruturação, 83% contam com equipes com quantidade de funcionários inferior a cinco pessoas.

Ao realizar o cruzamento do indicador para mensurar o nível de estruturação das UCCI em relação ao contexto socioeconômico do município, percebe-se uma relação diretamente proporcional entre UCCI, porte do município, arrecadação, IDH-M, urbanização e PIB, não significando que haja uma relação de causalidade entre as variáveis, mas indicando que quanto maior o porte do município, sua arrecadação, índices de urbanização e PIB, ampliam-se as chances de uma UCCI mais estruturada.

Talvez fosse interessante, quando da elaboração dos parâmetros de estruturação mínima, e considerando os dados extraídos da pesquisa, que se levasse em consideração esses elementos (IDH-M, porte do município, arrecadação etc.), a fim de que a estrutura dos sistemas de controle esteja à altura de sua missão constitucional.

As Unidades Centrais de Controle Interno do Poder Executivo municipal brasileiro apresentam nível intermediário-inferior de estruturação. Menos de 3% das UCCI possuem alto nível de estruturação e pouco mais de 23% estão em nível intermediário-superior de estruturação.

Entre as dimensões avaliadas pelo ISCI, o Ambiente de Controle é a menos estruturada. Isso se deve a uma tímida presença de Programas de Integridade para além de uma rarefeita incorporação de frameworks, internacionalmente reconhecidos, voltados para orientação das práticas de controle e gerenciamento de riscos, bem como da ausência de uma prática de monitoramento e avaliação das políticas públicas que estão sob o escopo do município.

O diagnóstico aponta, ainda, que mais de 90% dos municípios não possuem Programa de Integridade próprios. Quase 70% dos municípios que possuem algum nível de estruturação das UCCI não se inspiram em metodologias/frameworks internacionais para orientar o trabalho da UCCI.

E prossegue informando que a segunda dimensão com menor estruturação entre as Unidades Centrais de Controle Interno é o Monitoramento dos Mecanismos de Controle Interno estabelecidos, em face da ausência de autonomia das áreas das UCCI municipais para fixar e executar rotinas de monitoramento e gestão de riscos internos.

A Região Sudeste apresenta a pior média ISCI entre as macrorregiões, muito em decorrência da concentração de um elevado número de municípios de pequeno porte em estados como Minas Gerais e São Paulo. Os estados do Rio de Janeiro,

Superiores – INTOSAI, reconhecem e adotam ou já adotaram o modelo COSO. Frisa-se que o Tribunal de Contas da União, como membro da INTOSAI, também adota o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

³⁰⁷ Disponível em <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Digital-Diagnostico-Nacional-do-Controle-Interno.pdf>. Acesso em: 27 de jul. de 2023.

Mato Grosso, Rondônia e Espírito Santo apresentam os melhores resultados médios do ISCI entre os municípios que os compõem.

Outros dados chamam ainda a atenção.

Pouco mais de ¼ dos municípios que possuem estrutura de UCCI, no âmbito do Poder Executivo, atuam em correição. Apenas 30,8% possuem mecanismos consensuais de resolução de conflitos.

Cerca de 20,6% dos municípios brasileiros contam com regulamentação de conflitos de interesse e apenas 43,3% dos municípios realizam acompanhamento da evolução patrimonial.

Em que pese grande parte das Unidades Centrais de Controle Interno contarem com áreas responsáveis pela Promoção de Integridade (55%), uma pequena parte dos municípios que contam com UCCI, no âmbito do Executivo, apresentam Programa de Integridade próprio (8,8%), instrumento fundamental para instituição de medidas voltadas à prevenção, remediação, punição de práticas de corrupção, fraudes e irregularidades, no contexto de uma organização.

Em quase metade dos municípios que contam com UCCI não existem ações voltadas para o acompanhamento e execução de políticas públicas, o que é um indicativo, segundo o diagnóstico, de uma baixa vinculação e/ou atenção das UCCI às atividades finalísticas dos municípios.

O Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci³⁰⁸) já havia realizado, em documento publicado no ano de 2014³⁰⁹, levantamento sobre o perfil dos controles internos denominado Panorama do Controle Interno no Brasil. O estudo, é bem verdade, teve como destinatários apenas os órgãos centrais de estados e capitais, mas já se pôde observar, àquela época, que quase a metade dos Controles Internos não desfrutavam de autonomia financeira e administrativa, o que tende a vulnerabilizar as atividades de controle e fiscalização, mostrando-se um grande desafio ainda a ser superado.

Ademais, observou-se que apenas 39% dos entrevistados da pesquisa CONACI tinham todas as macrofunções da PEC nº 45/2009³¹⁰ organizadas formalmente em departamentos e suas estruturas similares. Cumpre lembrar, tais dados referiram-se aos estados e capitais que, em tese, possuem melhor estruturação que as controladorias municipais.

Nesse cenário, sobressai em importância o papel dos órgãos de controle externo para o fomento da estruturação das controladorias municipais, notadamente

³⁰⁸ Em junho de 2004, o CONACI surgiu como um espaço para trocas de ideias e discussões. Com o tempo, esse fórum evoluiu para se tornar o Conselho Nacional dos Órgãos Centrais de Controle Interno, inicialmente englobando os estados Brasileiros e o Distrito Federal. Em 2009, ocorreu uma expansão para incluir os órgãos Centrais de Controle Interno das capitais brasileiras e, conseqüentemente, o conselho passou a ser denominado como Conselho Nacional de Controle Interno.

³⁰⁹ Disponível em <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Panorama-CONACI.pdf>.

³¹⁰ Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2009 a- acrescenta ao inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal, dispendo sobre as atividades do sistema de controle interno: “Art. 37 [...] XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei”.

as do interior, as quais possuem muito menos incentivo e capacidade econômica que as estaduais e as das capitais, por exemplo. É preciso que estejam irmanados nesse objetivo comum, na certeza de que configura importante instrumento de prevenção à corrupção.

O agir preventivo, num país que convive com um Judiciário assoberbado e a lentidão no julgamento de processos, o que se agrava quando se trata de casos de alta complexidade, torna-se medida mais do que necessária, urgente.

Interessante iniciativa nesse sentido é o Programa Nacional de Prevenção à Corrupção - PNPC³¹¹, onde o gestor, por meio de uma plataforma de autosserviço online contínua, terá a oportunidade de avaliar sua instituição, descobrindo previamente os pontos mais vulneráveis e suscetíveis de falhas. A partir desse diagnóstico, o gestor terá acesso a um plano de atuação específico que apresentará sugestões e propostas adequadas às necessidades da sua entidade. Um bom exemplo de trabalho em rede na busca do interesse público.

No tópico a seguir trazemos algumas experiências do Ministério Público brasileiro na matéria, demonstrando a preocupação da Instituição no combate à corrupção e na construção e implementação dos Controles Internos nos municípios brasileiros.

3 AS BOAS PRÁTICAS DO MINISTÉRIO PÚBLICO E OS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS NO BRASIL

O Ministério Público é instituição garante de acesso à Justiça, cabendo-lhe a missão constitucional de concretização de direitos fundamentais. Para o cumprimento do seu mister, tem desenvolvido, nas suas mais diversas unidades e Ramos, iniciativas voltadas à boa gestão da coisa pública, combate à corrupção e indução de políticas públicas.

Os exemplos de boas práticas abaixo citados foram extraídos do Banco Nacional de Projetos do CNMP. Utilizou-se palavras chaves como “corrupção”, “controle”, “integridade”, “transparência”, “ouvidoria”, “corregedoria”.

a) “Ministério Público contra a corrupção e a sonegação fiscal” – MPMA – projeto premiado com o 1º lugar no prêmio CNMP 2017, desenvolvido pelo Ministério Público do Maranhão, tem como objetivos: mobilizar membros, órgãos parceiros e sociedade para combater a corrupção; exigir o cumprimento de práticas de transparência na gestão pública; atuar para promover a transparência na transição municipal; repatriar recursos públicos desviados do erário; responsabilizar os gestores públicos ímprobos; exigir cumprimento dos princípios constitucionais da Administração Pública.

³¹¹ O PNPC é uma proposta adotada pela Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (Enclca), com coordenação e execução da Rede de Controle nos Estados, patrocinada pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Conta com o apoio da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), do Conselho Nacional dos Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC), da Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom), do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) e da Confederação Nacional dos Municípios (CNM). É voltado a todos os gestores das organizações públicas (das três esferas de governo e dos três poderes em todos os estados da federação) e tem o objetivo de reduzir os níveis de fraude e corrupção no Brasil a patamares similares aos de países desenvolvidos.

b) “Fomento aos Controles Internos Municipais” – MPMS – O projeto visa identificar os sistemas de controle dos Municípios de MS e implantar ações para fomentar sua criação. Assim, estabeleceu-se duas fases. Na 1ª, foram planejadas 5 ações: a) encontro com os Prefeitos e Controladores ou Secretários, para esclarecer sobre a importância de um sistema de controle interno, tanto para o gestor como para a Administração Pública; b) capacitação dos agentes públicos atuantes nas ações de controle; c) a realização de diálogos pelos integrantes da Rede de Controle ao público alvo; d) atuação dos Promotores de Justiça para diagnosticar como é efetuado o controle em cada Município integrante; e) busca de apoio da população na fiscalização das ações da Administração Pública. Na 2ª fase, a definição de novas ações a partir dos dados captados, já ficando posta a ação de conscientizar os gestores por meio de audiências públicas.

c) “Fortalecimento do controle social de Novo Gama” – MPGO - O projeto tem por finalidade fortalecer o controle social do Município de Novo Gama-GO, fomentar o exercício da cidadania pela sociedade, bem como difundir os conceitos de ética na administração pública e participação popular, capacitando a população em geral a fiscalizar a aplicação de verbas públicas e prestações de contas, e, conseqüentemente, prevenir a corrupção, danos ao erário e outros atos de improbidade.

d) “Controle Interno: Integridade e Resultado” – MPES – O Projeto tem como objetivo a reestruturação qualitativa organizacional da Controladoria Geral do Município de Serra/ES, dotando a administração pública de uma estrutura orgânica que auxilie no desenvolvimento de mecanismos que assegurem a gestão de resultados e o cumprimento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior segurança aos gestores e melhores resultados à sociedade. Visa a elevar o patamar de referência em auxiliar o gestor público a potencializar o controle preventivo e eficaz no combate à corrupção, mediante a definição de autonomia e eficiência no desempenho das macro funções (auditoria, controle, correição e ouvidoria), também, na intensidade da atuação sistêmica e aderente aos normativos e atuação interdisciplinar com os órgãos do controle externo.

e) “Edificando o Controle Interno” – MPRJ – Projeto de fomento à implantação e estruturação do Controle Interno nos municípios inseridos no Estado do Rio de Janeiro, por meio do diagnóstico dos órgãos de controle interno dos 92 municípios fluminenses, orientações concretas divulgadas nas reuniões de trabalho com os gestores públicos municipais e membros do *Parquet* estadual, da capacitação dos envolvidos com a confecção de Cartilha de Orientações e, por fim, do monitoramento constante da estruturação do Sistema de Controle Interno, cuja evolução e aprimoramento será disponibilizado em sítio virtual acessível a toda a sociedade.

f) “Transparência nas Contas Públicas: O que você tem a ver com a corrupção?” – MPBA – O Projeto visa a implantar mecanismos de controle que possibilitem uma maior transparência e simplificação dos instrumentos de informação, especialmente sobre orçamento e execução das contas públicas, estimulando o controle social, o estabelecimento de cooperação técnica público-privada e a articulação com a sociedade civil e o setor empresarial. Por outro lado,

propõe uma abordagem educativa com respeito ao tema Corrupção, objetivando inculcar a reflexão da sociedade sobre o tema, abrangendo todos os estratos etários, com atenção especial às crianças e adolescentes.

g) “Unindo Forças” – MPSC – Projeto que objetiva promover o fortalecimento das Unidades de Controle Interno nos Municípios Catarinenses, com vistas a prevenir atos ilícitos, promover práticas de boa gestão e reforçar o sistema de proteção ao patrimônio público; identificação das principais deficiências das Controladorias; propostas de aprimoramento.

h) “Ouvidorias Públicas Municipais” – MPTO – O Projeto tem como objetivo estratégico impulsionar a fiscalização do emprego de recursos públicos, a implementação de políticas públicas e o controle social.

Há, ainda, dezenas de outros projetos, boas práticas e iniciativas envolvendo os termos empregados, o que demonstra uma preocupação nacional com a temática.³¹²

4 CONTROLE INTERNO E PREVENÇÃO À CORRUPÇÃO

Na época do descobrimento, coube a Pero Vaz de Caminha, escrivão da esquadra, informar ao Rei de Portugal a descoberta das novas terras. Em sua carta, descreve a beleza e a riqueza da nova possessão e, ao final, pede ao Rei D. Manuel favores para o genro, Jorge de Osório.³¹³ Teria sido essa a certidão de nascimento da corrupção no Brasil.

Com o objetivo de proteger as terras recém-descobertas e ante o fracasso das capitânicas hereditárias, Portugal resolveu instalar, na nova colônia, um Governo Geral, a ser estabelecido na capital Salvador. Juntamente com todo o corpo burocrático, vieram o primeiro Ministro da Justiça e o primeiro Ministro da Fazenda, que não recebiam essa denominação à época. O Ministro da Justiça era o Ouvidor-Geral, o Desembargador Pero Borges; o Ministro da Fazenda era o Provedor-Geral, Antonio Cardoso de Barros. Pero Borges, antes de ser mandado para o Brasil, era o Corregedor-Geral da Justiça em Elvas, Portugal, quando foi condenado pela prática de corrupção na construção de um aqueduto. A pena: nunca mais ocupar um cargo público. Dois anos depois (1548), foi escolhido para ser o primeiro Ministro da Justiça no Brasil.³¹⁴

E assim o País foi sendo construído, trazendo a imagem, muito disseminada pelos infratores de plantão, de que a corrupção estaria no gene do brasileiro e que, por essa razão, não há nada que possa ser feito para erradicar ou ao menos minorar essa chaga, mal que tanto infelicitava milhões de brasileiros, verdadeiro cupim da República, nas palavras do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Britto.³¹⁵

³¹² Os projetos podem ser consultados em <https://bancodeprojetos.cncmp.mp.br/novoBanco>.

³¹³ ROCHA, Lucas Furtado. As raízes da corrupção no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 15.

³¹⁴ BUENO, Eduardo. A coroa, a cruz e a espada – Lei, ordem e corrupção no Brasil. Rio de Janeiro: Objetiva, 2016.

³¹⁵ BRITTO, Carlos Ayres. Perfil Constitucional do Sistema do Controle Interno. In: FBCIAAP 2013 -

A Federação das Indústrias de São Paulo (FIESP) elaborou estudo indicando que as ações ilegais derivadas da corrupção chegam a corroer 2,3% do produto interno bruto (PIB) brasileiro³¹⁶, o que significa estimar que o Brasil perde 100 bilhões de reais por ano com a corrupção. Se esse prejuízo fosse evitado, segundo a Fundação Getúlio Vargas (FGV), cada família teria 2 mil reais a mais na renda do ano. Dados da Controladoria-Geral da União (CGU) apontam que 25% das verbas destinadas pelo Governo Federal aos municípios brasileiros não chegam ao destino final, e que quatro em cada cinco municípios fiscalizados pela CGU apresentam irregularidades graves na aplicação do dinheiro público.³¹⁷

Esse cenário da corrupção consumindo os resultados e os benefícios que deveriam ser dirigidos à sociedade perpassa pela visão de controle dos recursos públicos para atingimento das políticas públicas para as quais foram destinados.

Mas não se trata de todo e qualquer tipo de controle. Não se trata também da afiguração originária opressora do controle como “exemplar de contribuintes dos censos sobre o qual se verifica a operação do cobrador de impostos”.³¹⁸ Por certo que a palavra *controle* tem significado vasto, podendo designar domínio, fiscalização, monitoramento, verificação, avaliação, direção. Está-se, pois, no dizer de Balbe, a propor-se a transição da sociedade disciplinar para a sociedade de controle voltada para resultados, no sentido de que a razão de existir do controle é garantir a concretização das expectativas estabelecidas no passado, para construção dos objetivos futuros.³¹⁹

Aqui se coaduna ao entendimento segundo o qual “o controle externo trabalha na defesa da sociedade e o interno tem como diretriz a defesa da organização e de seus dirigentes, sem prejuízo do respeito às normas e ao interesse público”.³²⁰

Assim, no âmbito do controle interno, destaca-se, no ano de 2017, a indicação do tema como escopo da ação de nº 2 da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Ativos (ENCCLA).³²¹ Nessa toada, várias unidades do Ministério Público brasileiro vêm atuando e desenvolvendo projetos voltados a disseminar a criação e a estruturação de controles internos nos municípios, como se viu.

As Novas Medidas Contra a Corrupção³²², uma iniciativa da Transparência Internacional e mais de 300 instituições brasileiras, trouxe 70 propostas de um amplo pacote anticorrupção, incluindo anteprojetos de lei, propostas de emenda à Constituição, projetos de resolução e outras normas voltadas ao controle da

7º FÓRUM BRASILEIRO DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 18 de out. de 2013. Belo Horizonte: Fórum, 2013. son., color. <https://www.forumconhecimento.com.br/video/417>. Acesso em: 10 set. 2019.

³¹⁶ Disponível em <https://www.fiesp.com.br/noticias/custo-da-corrupcao-no-brasil-chega-a-r-69-bi-por-ano/>. Acesso em: 25 mar. 2023.

³¹⁷ Revista Direito à informação: o papel do Ministério Público e a importância do controle social/ Conselho Nacional do Ministério Público. Brasília: CNMP, 2017, p. 17.

³¹⁸ Medauar, Odete (1993), Controle da administração pública, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais.

³¹⁹ BALBE, Ronald da Silva. Controle Interno e o foco nos resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 79.

³²⁰ BALBE, Ronald da Silva. Controle Interno e o foco nos resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 79.

³²¹ Ação 2: desenvolver ações que permitam apoiar a implementação do sistema de controle interno nos estados e municípios. Disponível em <http://enccla.camara.leg.br/acoes/acoes-de-2017>.

³²² Disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/543111-entidades-apresentam-novo-pacote-com-70-medidas-de-combate-a-corrupcao/>. Acesso em: 20 mar. 2023.

corrupção. As Novas Medidas gestadas a várias mãos foram divididas em 12 blocos nominados por temáticas, sendo um deles, o de nº 7, voltado à *melhoria do controle interno e externo*.

No contexto ora esquadrihado, as estruturas de controle interno, no âmbito dos organismos públicos, despontam como ferramentas indispensáveis no enfrentamento da corrupção, sob uma égide – pode-se dizer – tão privilegiada quanto as medidas de repressão do controle externo. Uma vez inseridas no cerne do arcabouço institucional, as unidades de controle interno detêm condições de atuar preventivamente às pretensas ações de corrupção nas contratações públicas realizadas pelo órgão.

Como se viu, do atual conceito de Controle Interno, entendido como “processo”, extrai-se sua missão de fornecer razoável segurança no alcance dos objetivos da entidade. Trata-se de instrumento crucial para prevenir danos ao erário, mas que, no entanto, ainda não goza do devido prestígio junto aos gestores públicos, que deixam de investir em sua criação, implementação e fortalecimento. As ações repressivas, quando já decorrido o dano, têm se mostrado ineficientes, prejudicando sobremaneira, e de modo irreversível, a destinatária da ação estatal: a sociedade.

Controles internos fortes mitigam as oportunidades da prática de corrupção. Não eliminam os riscos, inerentes a uma sociedade cada vez mais complexa, mas fornecem segurança razoável para o cumprimento dos objetivos da entidade.

Para SANTOS³²³, um controle interno deve ser detentor e disseminador de conhecimentos contábeis, financeiros e jurídicos, possuir bom relacionamento, seriedade e respeito com todos, ser dinâmico e conhecer a administração pública como um todo, seus setores e particularidades. Deve estar atento à legislação, mantendo-se sempre atualizado com as publicações dos órgãos fiscalizadores e normativos em nível estadual e federal, além de estar por dentro das legislações municipais.

E complementa, “uma entidade pública sem o sistema de controle interno não possui uma direção, um norte, um plano a seguir, o que atrapalharia o cumprimento dos seus objetivos”.

Não se resume a fazer análises contábeis, mas serve de verdadeiro farol para as administrações públicas, minoram as possibilidades de fraudes, estabelecem ligações com o controle externo, primam pela boa gestão e pelo fiel cumprimento das leis. É por meio da rotina de fiscalização que são detectados fatores que podem prejudicar a gestão.

Ao fim e ao cabo, um bom controle interno, que atua de modo eficiente, contribui não apenas para a gestão pública, mas principalmente para a coletividade, ao garantir o adequado uso dos recursos públicos.

Como bem anotado por GOMES:³²⁴

³²³ SANTOS, Eliane Magda Ribeiro dos. Controle interno: desafios e perspectivas para o século XXI. In: SANTOS, Eliane Magda Ribeiro dos. Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4271/E4463/32286>. Acesso em: 04 jul. 2023.

³²⁴ GOMES, Jorge Antônio de Lima. A atuação do controle interno nos municípios: transparência e ética para a sociedade. In: GOMES, Jorge Antônio de Lima. Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte:

o controle interno desempenha mais que um papel rotineiro nas prefeituras, é o elo entre a legalidade dos atos e a ética do funcionalismo público. Além de ser um elemento para o auxílio na gestão, seja no controle, seja para alcance dos objetivos, o mesmo consolida as tomadas de decisão e concretiza os melhores meios para a transparência dos atos e fatos públicos, engrandecendo o maior patrimônio municipal – os cidadãos.

Inolvidável, portanto, a importância estratégica de controles internos fortalecidos. Por tal razão, é imperioso que as demais instituições de controle externo, a exemplo do Ministério Público e Tribunais de Contas, atuem mais fortemente no fomento à criação e estruturação desses importantes instrumentos de cidadania.

Não menos importante se apresenta o empoderamento social, mediante a construção de uma cidadania inclusiva e participativa; no processo eleitoral, a escolha de gestores comprometidos com a boa gestão da coisa pública, sem passado criminoso ou de corrupção; na educação, a disseminação de valores como ética e honestidade.

5 CONCLUSÃO

O fomento à estruturação e ao funcionamento eficiente dos controles internos municipais mostra-se como medida garantidora da escorreta destinação dos recursos públicos e do maior alcance da realização das políticas públicas.

Controles internos fortes mitigam as oportunidades da prática de corrupção. Não eliminam os riscos, inerentes a uma sociedade cada vez mais complexa, mas fornecem segurança razoável para o cumprimento dos objetivos da entidade.

Qualquer organização está sob risco de fraude e corrupção, bastando para tal a existência de recursos públicos disponíveis. As atividades de uma organização por si só envolvem riscos, seja da própria dinâmica da Administração Pública, da necessidade de mais transparência e prestação de contas (*accountability*) ou do cumprimento de diversos requisitos regulatórios e da mudança de cultura.

Uma vez que o recurso toma um destino fraudulento, tentar minimizar ou reparar o dano provocado por um desvio é uma atividade pouco eficiente. O histórico de recuperação administrativa desses ativos é desfavorável para qualquer esfera de governo e poder. Os meios de recuperação são lentos e custosos, obrigando a organização a alocar recursos humanos e, portanto, mais recursos financeiros, para recuperar o que foi desviado, sem, contudo, garantia de êxito.

Ademais, não há como medir a perda de oportunidade causada em face do recurso que não foi corretamente alocado. Mesmo que se consiga recuperar valores, o benefício social a que se destinava estará perdido.

Desse modo, a prevenção se mostra, via de regra, mais eficiente e menos custosa. E isso se faz por meio de controles, que geram uma expectativa nos

potenciais corruptos de que poderão ser pegos e responsabilizados e, com isso, podem preferir não correr riscos.

As estruturas de controle interno viabilizam o suporte às decisões de alocação e uso dos recursos públicos; aumentam a eficácia no atingimento dos objetivos da instituição; aumentam a segurança das operações; mitigam riscos; protegem valores públicos; servem de farol quanto ao planejamento das ações.

Assim, as organizações públicas devem buscar, de modo permanente, que os benefícios dos controles internos suplantem os custos com fraudes e corrupção.

O Ministério Público, como instituição de matriz constitucional, à qual compete a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos direitos sociais e individuais indisponíveis; à qual compete zelar pelo uso correto do dinheiro público, e cujos Membros são agentes políticos, concretizadores dos objetivos da República, possui papel de suma relevância na efetiva implementação dos sistemas de controle, a fim de que a adequada destinação dos recursos públicos signifique melhoria de vida das pessoas, notadamente das que mais precisam.

REFERÊNCIAS

- BALBE, Ronald da Silva. Controle Interno e o foco nos resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- _____. Controle Interno no Brasil: uma visão histórica. CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- BRASIL. [Constituição (1998)].
- BRASIL. Lei Federal nº 4.320/1964. 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, 17 de março de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.
- BRASIL. Lei Federal nº 12.846/2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.
- BRASIL. Decreto federal nº. 9.203/2017.
- BRITTO, Carlos Ayres. Perfil Constitucional do Sistema do Controle Interno. In: FBCIAAP 2013 - 7º FÓRUM BRASILEIRO DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 18 de out. de 2013. Belo Horizonte: Fórum, 2013. son., color. <https://www.forumconhecimento.com.br/video/417>. Acesso em: 10 set. 2019.
- BUENO, Eduardo. A coroa, a cruz e a espada – Lei, ordem e corrupção no Brasil. Rio de Janeiro: Objetiva, 2016.
- DE CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- GOMES, Jorge Antônio de Lima. A atuação do controle interno nos municípios: transparência e ética para a sociedade. In: GOMES, Jorge Antônio de Lima. Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4271/E4463/32278>. Acesso em: 04 jul. 2023.
- MEDAUAR, Odete (1993), Controle da administração pública, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais.
- PAREDES, Lorena Pinho Morbach. A evolução dos controles internos como uma ferramenta de gestão na Administração Pública. In: PAREDES, Lorena Pinho Morbach. Controle Interno Estudos E Reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. página inicial-página final.

Disponível em <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1254/E1290/11968>. Acesso em: 04 jul. 2023.

RESOLUÇÃO Nº 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, que tem como diretriz orientar a atuação dos Tribunais de Contas no estímulo à implantação e à avaliação da estrutura e o funcionamento do Sistema de Controle Interno de seus respectivos jurisdicionados.

REVISTA DIREITO À INFORMAÇÃO: O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL. Brasília: Conselho Nacional do Ministério Público, 2017.

ROCHA, Lucas Furtado. As raízes da corrupção no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SANTOS, Eliane Magda Ribeiro dos. Controle interno: desafios e perspectivas para o século XXI. In: SANTOS, Eliane Magda Ribeiro dos. Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4271/E4463/32286>. Acesso em: 04 jul. 2023.

ZENKNER, Marcelo em Integridade Governamental e Empresarial. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.