

Construindo Pontes para um Mundo mais Sustentável: a jornada da Auditoria Interna na integração de práticas ESG

Patrícia Fernandes Marques

Bacharel em Ciências Contábeis (FCCAMS) e em Direito (UFF). Mestre em Justiça Administrativa na UFF. Auditora de Controle Externo do TCM-RJ. Auditora-chefe da Auditoria Interna do TCE-RJ.

Resumo

O presente artigo pretende – a partir do entendimento a respeito da abordagem ESG (*Environmental, Social and Governance*) e da Agenda 2030 para o alcance do desenvolvimento sustentável – (i) alcançar a importância que a comunidade internacional confere à sustentabilidade em sentido lato, abrangendo desde a desejável harmonia entre o crescimento econômico com o meio ambiente e as pessoas até o advento do componente governança nessa equação; (ii) compreender como o ordenamento jurídico nacional tem se comportado frente a esse compromisso; e (iii) perquirir como a Auditoria Interna pode contribuir para a consecução desse propósito.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento sustentável consiste em um processo transversal, que abrange questões ambientais, econômicas e sociais, cujo grande desafio é a manutenção do progresso econômico, respeitando os limites da natureza e promovendo o bem-estar social, sem se descuidar das gerações vindouras.

Com esse intento, algumas iniciativas mundiais foram pensadas, em especial a realização de conferências ambientais sobre sustentabilidade, que geraram relatórios e protocolos de intenções, como o Relatório Brundtland, que concebeu o conceito de desenvolvimento sustentável, e a Agenda 2030, que estipulou diversos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), com destaque para o ODS relacionado às compras sustentáveis, cujo fomento ao cumprimento, no Brasil, se observa pela edição da Lei n. 14.133/2021.

A Auditoria Interna – que consiste em “um serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria, criado para agregar valor e melhorar as operações de uma organização” (Normas Globais de Auditoria Interna, 2024) – pode contribuir para um mundo mais sustentável, por meio da realização das atividades de avaliação e de consultoria, buscando, dessa forma, a integração de práticas ESG dentro da organização na qual está inserida.

2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

2.1 Conceito

O desenvolvimento sustentável tem como premissas (i) o equilíbrio entre o progresso econômico, a preservação do meio ambiente e a promoção do bem-estar social e (ii) a responsabilidade intergeracional, conforme



se depreende do Relatório Brundtland, intitulado “Nosso futuro comum”, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas, em 1987, e que apresenta o conceito a seguir:

Desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atenderem as suas próprias necessidades (Brundtland, 1987, p. 46).

As perspectivas contidas no conceito de desenvolvimento sustentável podem ser visualizadas a partir da abordagem cunhada por Jonh Elkington, nos anos 90, como *Triple Bottom Line* ou 3Ps, cujos interesses ambientais (*planet*), sociais (*people*) e econômicos (*profit*) precisam ser garantidos por intermédio de uma modelagem de sustentabilidade corporativa, trazendo, para os negócios, essa responsabilidade (Galindo, 2022, pág. 16).

2.2 Desenvolvimento Nacional Sustentável

No contexto nacional, o ordenamento pátrio, por meio do constituinte originário, já previa, desde 1988, a proteção ao meio ambiente (art. 23, inciso VI, da CF/88) e a garantia, a todos, a um “meio ambiente ecologicamente equilibrado” (art. 225 da CF/88), com ferramentas para o alcance desse objetivo, como a ação popular (art. 5.º, inciso LXXIII, da CF/88) e a ação civil pública (art. 129, inciso III, da CF/88), preocupando-se, inclusive, com a harmonia entre a economia e o meio ambiente (art. 170, inciso VI, da CF/88), cujo refinamento na redação foi promovido pelo constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003,

que trouxe, para a defesa do meio ambiente dentro do contexto da ordem econômica, a possibilidade de “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Outrossim, o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, que trata da reforma tributária, determinou que lei complementar institua o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, cujo objetivo é fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas daquelas regiões (art. 92-B, § 6.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias à CF/88), reforçando a preocupação com a sustentabilidade.

Além da combinação entre os vieses econômico e ambiental, o estímulo ao bem-estar social, no contexto mercantil, é observado por meio da leitura do *caput* do art. 170 e dos incisos VII e VIII, posto que o normativo constitucional prevê que a ordem econômica é “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, assegurando “a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e tendo como princípios a “redução das desigualdades regionais e sociais” e a “busca do pleno emprego”.

O ordenamento jurídico brasileiro possui, ainda, uma gama de normativos que estimulam a proteção ao meio ambiente, com destaque para a Lei n. 14.133/21, que trata das licitações e dos contratos administrativos, posto que alçou o desenvolvimento nacional sustentável a princípio licitatório (art. 5.º da Lei n. 14.133/2021) e a objetivo do processo de licitação (art. 11, inciso IV, da Lei n. 14.133/2021).

3 ESG E A AGENDA 2030

3.1 Práticas ESG

A criação da sigla ESG é atribuída à publicação *Who Cares Wins* (Quem se importa ganha), de 2004, desenvolvida pelo Pacto Global em parceria com o Banco Mundial, que significa, em inglês, *environmental, social and governance*, estabelecendo as bases do investimento sustentável por meio de perspectivas ambientais, sociais e de governança.

A abordagem ESG – embora não possua o viés mercantil em sua sigla – visa à orientação da estratégia econômica ou financeira de uma entidade a partir de aspectos relacio-

nados à responsabilidade social, ambiental e de governança, trazendo um senso moral às organizações, posto que a utilização desse modelo possui o condão de proporcionar, às entidades, a oportunidade de serem socialmente conscientes, ambientalmente responsáveis e adequadamente gerenciadas.

3.2 Agenda 2030

Em 2015, a Assembleia Geral das Nações Unidas publicou a Agenda 2030, estipulando 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e 169 metas globais, que deveriam ser perseguidos pelos países signatários até 2030.



Fonte: Nações Unidas Brasil.

O Objetivo 12, que visa assegurar padrões de produção e de consumo responsáveis, possui oito metas, sendo que a de número 7 consiste em “promover práticas de compras públicas sustentáveis, de acordo com as políticas e prioridades nacionais”.

No Brasil, o alcance desse ODS é pretendido, entre outras formas, por meio da Lei n. 14.133/2021, que trouxe, em seu arcabouço, práticas de ESG para as licitações públicas.



4 LEI N. 14.133/2021

A nova Lei de Licitações e Contratos — além de estipular, como dito alhures, que o desenvolvimento nacional sustentável é princípio a ser aplicado na sua execução e objetivo do processo das contratações — elenca diversos aspectos ambientais, sociais e de governança a serem respeitados, podendo ser observados individual ou transversalmente, dependendo da situação elencada.

4.1 Aspectos Ambientais

Como incentivos à abordagem ambiental — no macroprocesso de contratação — podem ser citados: os dispositivos legais que exigem do anteprojeto e do projeto básicos elementos de adequação e tratamento de eventual impacto ambiental; a possibilidade de o ciclo de vida do objeto ser considerado na aferição da proposta apta a gerar o resultado de contratação mais vantajoso para a Administração Pública; a exigência de licenciamento ambiental para as licitações que envolvam o uso de recursos ambientais ou que possam degradar o meio ambiente; e a possibilidade de ser estabelecida margem de preferência a produtos manufaturados e serviços nacionais, bem como a bens reciclados, recicláveis e biodegradáveis.

Além disso, a exigência de que a prova de qualidade do produto ou de sua fabricação observe a conformidade ambiental e a comprovação da disposição final ambientalmente adequada — da redução do consumo de energia e de recursos naturais e da avaliação do impacto direto ou indireto causado por obras e serviços de engenharia — confirma a preocupação do legislador com o contexto ambiental dessas contratações.

A dispensa de licitação para contratação que tenha como objeto a coleta, o processamento e a comercialização de resíduos sólidos urbanos recicláveis ou reutilizáveis realizados por associações ou cooperativas formadas por pessoas de baixa renda demonstra que, além do viés ambiental, houve preocupação com o viés social.

Outras situações em que se comprova esse cuidado com o meio ambiente pelo legislador: previsão do uso de práticas de mitigação climática como critério de desempate; possibilidade de estabelecimento de remuneração variável vinculada ao desempenho com base em critérios de sustentabilidade ambiental; e aferição, para fins de interesse público, quanto à nulidade do contrato ou suspensão da execução contratual — em caso de irregularidade insanável — dos riscos ambientais e sociais decorrentes de atraso na fruição dos benefícios do objeto do contrato.

4.2 Aspectos Sociais

Como aspectos sociais constantes no macroprocesso de contratação, além dos listados nos parágrafos antecedentes, observa-se: a vedação de pessoas (físicas ou jurídicas) condenadas por exploração infantil e condições análogas à escravidão de disputarem licitação ou executarem contratos com a Administração Pública; a possibilidade de exigência, no edital, de percentual mínimo de mulheres vítimas de violência doméstica, incluindo mulheres trans, travestis e outras possibilidades, com priorização de mulheres pretas e pardas, e de oriundos ou egressos do sistema prisional; o respeito, nas licitações de obras e serviços de engenharia, às normas de

acessibilidade para pessoas com deficiência ou com mobilidade reduzida e de avaliação de impacto de vizinhança.

Ademais, a exigência de comprovação de cumprimento de obrigações trabalhistas nas contratações de serviços com regime de dedicação exclusiva de mão de obra, de reserva de cargos para pessoa com deficiência e reabilitado da Previdência Social, na fase de habilitação, e de certidões negativas de débitos trabalhistas dos contratados como condição para formalizar e prorrogar contratos, além da previsão do desenvolvimento de ações de equidade de gênero como critério de desempate, demonstra a preocupação social da Lei de Licitações e Contratos.

E, por fim, a existência de diversas contratações passíveis de dispensa de licitação — com associação de pessoas com deficiência, com instituição dedicada à recuperação social de pessoa presa, com entidades privadas sem fins lucrativos que possuam soluções que promovam o acesso à água para o consumo de famílias rurais de baixa renda e com entidades privadas sem fins lucrativos para a implementação do Programa Cozinha Solidária — corrobora o viés social da nova legislação.

4.3 Aspectos de Governança

Por fim, no eixo da governança, podem ser elencados os dispositivos que exigem, da Alta Administração, a implementação, no macroprocesso da contratação, dos aspectos de ESG e de práticas contínuas e permanentes

de gestão de riscos e controles preventivos, além da sujeição ao Modelo das Três Linhas de Defesa¹, constantes na Lei n. 14.133/21, e, da autoridade máxima do órgão, a promoção da gestão por competências para os agentes públicos que forem lidar com as contratações, inclusive aos que atuam nos órgãos de controle interno e de assessoramento jurídico.

De igual modo, o imprescindível alinhamento entre o Plano de Contratações Anual (PCA) com o Planejamento Estratégico do órgão e as respectivas leis orçamentárias, de forma a racionalizar as contratações, bem como a possibilidade de representações, aos órgãos de controle, para averiguar a conformidade do processo de contratação aos ditames legais demonstram o interesse na governança das contratações públicas.

Outrossim, a lei de licitações determinou, à Alta Administração, a promoção de relações íntegras e confiáveis, além de incentivar ou prescrever, dependendo da situação, a adoção de Programas de Integridade:

- pelo licitante vencedor em contratações de grande vulto (art. 25, § 4.º);
- como critério de desempate (art. 60, inciso IV);
- como atenuante na aplicação de sanções (art. 156, § 1.º, inciso V); e
- como condição de reabilitação após sanção (art. 163, parágrafo único).

¹ Este modelo foi inspirado no Modelo das Três Linhas de Defesa do Instituto dos Auditores Internos (IIA), de 2013, que passou por uma reformulação, em 2020, passando a ser denominado Modelo das Três Linhas.



5 DESAFIOS DA AUDITORIA INTERNA

A Auditoria Interna, na busca pela integração de práticas ESG pela Administração Pública, poderá realizar atividades de avaliação ou de consultoria, conforme preconiza o Instituto dos Auditores Internos, auxiliando o órgão a atingir seus objetivos, em especial no que tange às licitações sustentáveis.

5.1 Avaliação

De acordo com o Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas da União (TCU), as avaliações (*assurance*) “consistem na obtenção e no exame objetivo de evidências com o propósito de fornecer para a organização conclusão sobre ato, registro, processo, sistema ou outro objeto de interesse”, podendo ser classificadas em três tipos: conformidade, operacional e financeira.

A Auditoria Interna, por meio da realização de auditorias do macroprocesso de contratação (desde a fase interna até a execução contratual), poderá, mediante auditoria de conformidade, ao comparar o critério (Lei n. 14.133/21) com a condição (situação encontrada), avaliar se o órgão está promovendo licitações de acordo com os critérios de sustentabilidade ambiental, social e de governança previstos na lei.

Da mesma forma, a Auditoria Interna pode realizar auditoria operacional nas contratações, visando melhorar seu desempenho por meio da aferição dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

5.2 Consultoria

As consultorias (*advisory*), de acordo com o Manual de Auditoria Interna do TCU, “consistem em atividades de aconselhamento e serviços relacionados”, “cuja natureza e escopo são acordados com a unidade solicitante”, “a fim de contribuir com a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos, sem que os auditores internos assumam qualquer responsabilidade da administração”.

Apesar de o referido Manual classificar as consultorias em três tipos: assessoria, facilitação e treinamento, cujos trabalhos são provocados pelas unidades consulentes, existe a modalidade “orientação”, de iniciativa da própria unidade de auditoria interna (Sant’anna, 2022).

Por meio da realização de consultorias, portanto, a Auditoria Interna poderá auxiliar a gestão a implementar as práticas ESG ao processo licitatório.

5.3 Outras ações

A Auditoria Interna, além das avaliações e consultorias, poderá estimular a adoção das práticas sustentáveis — não apenas no macroprocesso de contratação — por meio de sensibilização da Alta Administração, que pode ocorrer, por exemplo, com a organização de fóruns de debates sobre o tema e a criação de selos, dentre outras iniciativas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a apresentação dos conceitos de desenvolvimento sustentável, da abordagem ESG e da Agenda 2030, foi possível investigar o papel do ordenamento jurídico para o alcance da sustentabilidade, que se deu, em especial, por meio da CF/88 e da Lei n. 14.133/21, com a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado e de licitações sustentáveis, respectivamente.

A nova Lei de Licitações e Contratos está propiciando o alcance do ODS 12 da Agenda 2030, que visa assegurar padrões de produção e de consumo responsáveis, estimulando práticas de compras públicas sustentáveis do ponto de vista ambiental, social e de governança.

A Auditoria Interna, na busca por uma integração de práticas ESG, pode realizar auditorias (de conformidade e operacionais) e consultorias, não se olvidando, no entanto, de outras iniciativas, como a realização de eventos e a criação de selos, estimulando, dessa forma, a construção de um mundo mais sustentável.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 2 out. 2024.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 14.133/2021**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 2 out. 2024.

BRUNDTLAND, Gro Harlem *et al.* Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1987). **Nosso Futuro Comum**. 2.ª ed. Rio de Janeiro. Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

ELKINGTON, John. In: GALINDO, Fábio; ZENKNER, Marcelo; KIM, Yoon Jung. **Fundamentos do ESG**. 1.ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4495>. Acesso em: 1 out. 2024.

GRUPO DE TRABALHO DA SOCIEDADE CIVIL PARA A AGENDA 2030 DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (GTSCA 2030). **Objetivo 12** – Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis. Disponível em: <https://gtagenda2030.org.br/ods/ods12/>. Acesso em: 1 out. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA Global). **Normas Globais de Auditoria Interna**. 2024. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf>. Acesso em: 3 out. 2024.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA Brasil). **Declaração de Posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74060/1/As_tres_linhas_



[de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf](#). Acesso em: 3 out. 2024.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA Brasil). **Novo Modelo das Três Linhas do IIA**. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iaa-2020>. Acesso em: 3 out. 2024.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. **Sobre o nosso trabalho para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 1 out. 2024.

PACTO GLOBAL. **ESG**: Entenda o significado da sigla ESG (Ambiental, Social e Governança) e saiba como inserir esses princípios no dia a dia de sua empresa. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/esg/>. Acesso em: 1 out. 2024.

SANT'ANNA, Diocesio. **Consultoria em Auditoria Governamental**. 2.^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/4265>. Acesso em: 3 out. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Portaria TCU n. 70, de 9 de maio de 2022. **Aprova o Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas da União**. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/E6/90/E6/77/27EA0810B4FE0FF7E18818A8/BTCU_09_de_10_05_2022_Especial%20-%20Manual%20de%20Auditoria%20Interna%20do%20TCU.pdf. Acesso em: 3 out. 2024.