



OS DESAFIOS DO CONTROLE INTERNO NO NOVO MARCO REGULATÓRIO DAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

*The Challenges of Internal Control in the New Regulatory Framework for
Public Procurement*

Juliana da Rocha Pereira

Corregedora, mestranda em Controladoria e Gestão Pública (UERJ), especialista em Administração Pública (CEPERJ), especialista em Ordem Jurídica e o Ministério Público (FEMPERJ), especialista em segurança e cidadania (FLACSO) e bacharel em Direito (UVA).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2040920451684395>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-1156-1425>

E-mail: julianarp0212@gmail.com

Juliana Mussalam

Arquiteta e Urbanista, mestranda em Controladoria e Gestão Pública (UERJ), especialista em Gerenciamento de Projetos (FGV) e bacharel em arquitetura e urbanismo (UGF).

Lattes: <https://lattes.cnpq.br/7935952862067386>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-2989-4332>

E-mail: juliana.mussalam@gmail.com

Kater Sâmela Faria Viana

Advogada, mestranda em Controladoria e Gestão Pública (UERJ), especialista em Licitações e Contratações Públicas (CERS), especialista em Direito e Processo do Trabalho e Direito Previdenciário (UNESA) e bacharel em Direito (UNESA).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3138583468682405>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-7724-8103>

E-mail: kshfviana@gmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), professor titular da UERJ e professor adjunto da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8140911862127299>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7355-6769>

E-mail: waldir.santos@uerj.br



RESUMO

O artigo aborda a atuação do controle interno no contexto da Lei nº 14.133/2021, que impacta as contratações públicas no Brasil. O problema de pesquisa centraliza-se na difícil delimitação do papel do controle interno diante das diversas acepções trazidas por essa lei que desafiam a sua atuação, especialmente em relação ao controle prévio exercido em concomitância com o órgão de assessoramento jurídico. Os objetivos específicos do estudo incluem a descrição dos marcos legais do controle interno no setor público brasileiro, a apresentação das definições do controle interno que contribuíram para os sentidos empregados pela referida lei e a explicação do modelo de controle das contratações, baseado nas três linhas de defesa do Instituto de Auditores Internos (IIA). A justificativa e a relevância deste estudo residem na importância de se compreender os desafios que serão enfrentados pelo controle interno como resultado das mudanças trazidas pela Lei nº 14.133/2021, bem como na escassez de artigos sobre o tema e na necessidade de fomentar debates acadêmicos. A metodologia adotada baseou-se em pesquisa qualitativa, análise de dados, investigação exploratória, pesquisa bibliográfica e documental. Os principais achados da pesquisa destacam a importância do controle interno para mitigar riscos, garantir segurança jurídica e contribuir para a boa governança pública, o que reforça a necessidade de estudos científicos avançarem na definição do seu papel ante os desafios trazidos pela Lei nº 14.133/2021.

Palavras-chave: controle interno; licitações; Lei nº 14.133/2021; sistema de controle interno.

ABSTRACT

The article addresses the role of internal control in the context of Law 14.133/2021, which impacts public procurement in Brazil. The research problem centers on the difficult delimitation of the role of internal control in the face of the various meanings brought by this law that challenge its performance, especially in relation to prior control exercised in conjunction with the legal advisory body. The specific objectives of the study include a description of the legal frameworks for internal control in the Brazilian public sector, a presentation of the definitions of internal control that have contributed to the meanings employed by the aforementioned law and an explanation of the contracting control model, based on the three lines of defense of the Institute of Internal Auditors (IIA). The justification and relevance of this study lies in the importance of understanding the challenges that will be faced by internal control as a result of the changes brought about by Law 14.133/2021, as well as the scarcity of articles on the subject and the need to foster academic debate. The methodology adopted was based on qualitative research, data analysis, exploratory research, bibliographic and documentary research. The main findings of the research highlight the importance of internal control in mitigating risks, ensuring legal certainty and contributing to good public governance, which reinforces the need for scientific studies to advance in defining its role in the face of the challenges brought about by Law 14,133/2021.

Keywords: internal control; tenders; Law 14.133/2021; internal control system.



1. INTRODUÇÃO

A política de controle interno é indispensável para a concretização da transparência na gestão do gasto público. É também parte integrante e ativa do ciclo de gestão do governo, prevenindo irregularidades, integrando-se e facilitando o trabalho do controle externo exercido pelo Poder Legislativo, contribuindo para o alcance de uma boa governança pública, a promoção da ética e da transparência e a redução de vulnerabilidades e riscos de ocorrência da corrupção, e está intrinsecamente ligada ao termo *accountability* (Lima, 2013).

Santos e Rover (2019) identificam *accountability* como um princípio da governança pública. Tal princípio é caracterizado pela obrigatoriedade de que os gestores públicos prestem contas de suas ações e, em circunstâncias em que se constate um desvio de conduta, sejam submetidos a medidas disciplinares adequadas.

A abrangência da atividade de controle no campo das contratações públicas apresentou crescente evolução nos últimos cem anos. O Decreto nº 15.783/1922 foi o primeiro a estabelecer procedimentos para a formalização de contratos pela Administração Pública Federal. Em sua redação, é possível observar a importância atribuída à atividade do Tribunal de Contas, que exercia o controle prévio das contratações e sua decisão configurava requisito de validade dos contratos administrativos.

Com a edição do Decreto-Lei nº 200/1967, o tema de controle das contratações não avançou. Contudo, isso não trouxe prejuízo à atividade do controle, tendo em vista que a Constituição de 1967, em seu artigo 20, disciplinou a atuação do controle externo na apreciação das contas decorrentes de contratos – a ser realizado pelo Congresso Nacional, com o auxílio dos tribunais de contas – e do controle interno, realizado pelo próprio Poder Executivo. Nesse diploma, diferentemente do anterior, o controle externo dos contratos administrativos passou a ser realizado *a posteriori*.

No Decreto-Lei nº 2.300/1986, primeira legislação específica sobre licitações e contratos administrativos, a inovação trazida ficou para o controle externo, que passava, no âmbito de suas competências, a poder expedir instruções complementares, reguladoras dos procedimentos licitatórios e dos contratos administrativos. Além disso, foi estabelecido o controle prévio de legalidade pelo órgão de assessoramento jurídico, por meio da submissão das minutas de editais, contratos e instrumentos congêneres, o que foi mantido pelas legislações posteriores.

Em seguida, a Lei nº 8.666/1993 manteve o protagonismo do controle externo, porém avançou ao admitir não só o controle posterior pelo Tribunal de Contas, mas também o controle prévio das licitações, mediante representação dos licitantes ou pedido de exame pelos tribunais de contas e órgãos do sistema de controle interno (SCI).

Quase trinta anos depois, foi promulgada a Lei nº 14.133/2021, que trouxe o fortalecimento do controle interno como um instrumento de governança para alcançar os objetivos do processo licitatório e reforçou o controle prévio. Ademais, a Lei dispôs de capítulo específico para tratar sobre o controle das contratações a ser exercido em três linhas de defesa por meio da



atuação dos próprios agentes de contratação, da assessoria jurídica, do órgão de controle interno e do Tribunal de Contas, como controle externo.

Considerando a relevância do controle interno e a forma como foi disciplinada a sua atuação no contexto das contratações públicas, surge a preocupação com a difícil delimitação do papel do controle interno diante das diversas acepções trazidas pela Lei nº 14.133/2021 que desafiam a sua atuação, sobretudo, em face da admissibilidade de controle prévio e concomitante com o órgão de assessoramento jurídico.

Nessa perspectiva, o objetivo principal deste artigo é compreender os desafios da atuação do controle interno no contexto da Lei nº 14.133/2021, de modo a manter a sua autonomia, independência funcional e garantir a efetividade do exercício de controle nas contratações públicas. Para tanto, foram definidos como objetivos específicos do estudo: descrever os marcos legais do controle interno no setor público brasileiro, apresentar as definições do controle interno que contribuíram para os sentidos empregados pela referida lei e explicar o modelo de controle das contratações, baseado nas três linhas de defesa do Instituto de Auditores Internos (IIA).

O estudo se justifica na importância de os órgãos e entidades da Administração Pública compreenderem os desafios que serão enfrentados pelo controle interno como resultado das mudanças trazidas pela Lei nº 14.133/2021 para definirem as suas competências, de modo a garantir legalidade, legitimidade e economicidade às contratações públicas.

Destaca-se a relevância do estudo na escassez de artigos com a referida temática em face da recente promulgação da Lei nº 14.133/2021 e da necessidade de fomentar debates acadêmicos com a finalidade de conferir interpretação sistemática às legislações difusas e complexas que formam o Sistema de Controle Interno Brasileiro.

Para alcançar os objetivos formulados, o estudo adotou como procedimentos metodológicos a análise de dados qualitativos, a investigação exploratória e a pesquisa bibliográfica e documental (Vergara, 2015).

A delimitação do estudo concentra-se na atuação do controle interno no contexto da Lei nº 14.133/2021, o que permitirá a identificação dos desafios impostos pela legislação e contribuirá para que estudos científicos avancem na definição do seu papel no âmbito das contratações públicas.

Para realizar a análise, o artigo está estruturado em quatro seções, além desta Introdução e das Considerações Finais. A primeira seção se aprofundará nos marcos legais do controle interno no setor público brasileiro. A segunda seção apresentará as múltiplas definições de controle interno. A terceira seção abordará o modelo das três linhas de defesa e a sua adoção no controle das contratações públicas. Na quarta seção, o artigo discutirá os desafios da atuação do controle interno na Lei nº 14.133/2021, bem como buscará diferenciar o papel desempenhado pela assessoria jurídica daquele atribuído ao controle interno.



2. MARCOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Segundo Castro (2009), o surgimento do controle interno no Brasil remonta a 1914, quando a contabilidade foi introduzida no setor público com o objetivo de padronizar técnicas de registro, oferecer orientação metodológica e controlar as práticas de gestão em todos os níveis. À medida que a quantidade de dados disponíveis aos gestores ampliou, tornou-se relevante o acesso a informações úteis e que agregassem valor ao negócio. Nesse sentido, a relevância da contabilidade se fortaleceu, uma vez que a disciplina consegue produzir e fornecer informações confiáveis para a tomada de decisão dos gestores.

Castro (2009) afirma que a União criou um órgão central de contabilidade em 1921, inicialmente denominado Diretoria Central de Contabilidade Pública. Mais tarde, foi transformado e passou a designar-se Contadoria Central da República, antes de ser finalmente intitulado Contadoria Geral da República.

Originalmente, a estrutura contábil do setor público centrava-se fundamentalmente nas informações necessárias para os balanços. Posteriormente, o foco foi convertido para os aspectos técnicos e levou à aprovação do Código de Contabilidade Pública, dividido em três categorias: orçamentária, financeira e patrimonial. Essas categorias estavam vinculadas ao Ministério da Fazenda (Castro, 2009).

Conforme mencionado por Castro (2009), o estabelecimento do controle financeiro decorreu da necessidade de organizar o controle administrativo, preconizado pela Constituição de 1946, conferindo ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do Executivo. Consequentemente, o controle interno seguiu a linha do controle contábil, confiado ao Ministério da Fazenda, e o controle administrativo, posto sob a responsabilidade do TCU.

O projeto de reforma executado pelo governo militar foi substancial e envolveu uma ampla reforma administrativa e financeira, com efeitos evidentes nos órgãos de controle. No que tange ao TCU, as principais mudanças da reforma administrativa foram a abolição do sistema de registro prévio das despesas, a introdução de uma nova modalidade de controle por meio de fiscalizações e a adoção de um SCI, desvinculado tanto da administração como do Tribunal de Contas (Speck, 2000).

Nesse contexto, foi aprovada a Lei nº 4.320/1964, que separa o controle interno do controle externo, estabelece as normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos e confere privilégio ao controle interno. Os incisos do artigo 75 preveem que o controle ocorra pela (i) legalidade, (ii) fidelidade funcional dos agentes e (iii) cumprimento do programa de trabalho.

O Decreto-Lei nº 200/1967, no que lhe concerne, fixou as diretrizes para a reforma administrativa do Estado, estabelecendo as formas de execução direta e indireta dos serviços públicos pela Administração Pública Federal. O Decreto estabeleceu, ainda, em seu artigo 13, três espécies de controle, a saber:



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 gerais 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 (Brasil, 1967).

Conforme observado por Ribeiro (1997), o Decreto-Lei nº 200/1967 e a Constituição Federal de 1967 dispuseram acerca do controle interno. Contudo, após a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e a subsequente ampliação do alcance da democracia, intensificou-se a importância do controle interno. A CF/88 apresentou inovações na estruturação do SCI. Destaca-se a previsão de que cada Poder requer um SCI.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Brasil, 1988).

Outro destaque no novo marco constitucional foi o da finalidade de atuação do controle, que adquiriu novas dimensões: (1) a avaliação de resultados da gestão incorporando a dimensão patrimonial, além das dimensões orçamentária e financeira já previstas na Constituição de 1967; e (2) o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres:

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

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (Brasil, 1988).



Com a implementação da Lei Complementar nº 101/2000, os órgãos centrais de controle interno ganharam destaque. A referida Lei Complementar incluiu diversos dispositivos que delineavam as obrigações e responsabilidades dos gestores públicos, permitindo a incorporação de entendimentos procedentes de legislações pretéritas, como o controle de gastos, endividamento e desembolsos. A Lei também legitimou a fiscalização do controle sistemático nas organizações públicas e a sua promulgação impulsionou maiores exigências à administração gerencial, visando controlar resultados, atingir metas e monitorar e avaliar custos (Batista, 2012).

Em 1º de janeiro de 2003, entrou em vigor a Medida Provisória nº 103, posteriormente convertida na Lei nº 10.683/2003. O antigo órgão de correição, a Corregedoria-Geral da União, foi transformado em Controladoria-Geral da União (CGU). Essa transformação conferiu à CGU competência para supervisionar e realizar atividades de caráter disciplinar no âmbito do Poder Executivo Federal (Brasil, 2019).

Com a edição do Decreto nº 9.203/2017, foi estabelecida uma política de governança para a Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. Essa política prevê um conjunto de mecanismos de liderança e estratégia implementados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Simultaneamente, as Orientações para Implantação de Unidades de Corregedoria nos Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal da CGU reforçaram o pilar da apuração, que, ao lado da avaliação e da consultoria, assumiu um papel de extrema importância ao contribuir para a apresentação de respostas efetivas às violações de integridade. Embora as ações de apuração, avaliação e consultoria estejam alinhadas com a forte expectativa social, não são categorizadas como função típica de auditoria interna governamental (Brasil, 2019). Em contrapartida, essas ações são realizadas pela unidade de auditoria interna governamental que compõe o SCI, de acordo com a Lei nº 10.180/2001 (Brasil, 2001).

É relevante mencionar a Instrução Normativa Conjunta nº 1/2016. A referida Instrução dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. O inciso III do artigo 2º especifica as atividades da auditoria interna:

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 por 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 alcancem seus objetivos; [...] (Brasil, 2016).

O SCI é constituído por um conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, que opera de forma integrada e disciplinar. O sistema compreende as quatro macrofunções de Auditoria, Correição, Ouvidoria e Controladoria, que podem ou não serem replicadas nas unidades de auditoria interna da administração indireta (Cordova *et al.*, 2023).

3. CONTROLE INTERNO E SUAS DEFINIÇÕES

O conceito de controle interno possui múltiplas definições a depender de sua área de aplicação. Os conceitos têm como fundamento um núcleo central imutável, que o caracteriza como órgão autônomo e independente de influências externas. Isso significa que ele não está sujeito a pressões políticas ou econômicas e opera de forma imparcial e objetiva.

Em que pese a existência de um núcleo essencial que norteia todos os conceitos, suas derivações possuem nuances, que podem gerar embaraços, quando aplicadas de forma inadvertida, em desacordo com as peculiaridades de cada área de aplicação. É importante entender os múltiplos conceitos de controle interno e coadunar a sua área de aplicação correspondente visando evitar a mitigação de sua autonomia e independência.

Segundo Peter e Machado (2003), o controle interno é aquele realizado pelos órgãos e agentes da própria Administração, ou seja, pelo próprio poder sobre seus atos. Os objetivos centrais do controle interno são a prevenção e a correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou entidade da Administração Pública, devendo ser prioritariamente de caráter preventivo e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos padrões estabelecidos.

A nova feição mundial do controle interno, defendida pelo TCU, amplia seu escopo para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança para atender às expectativas da sociedade brasileira, garantindo o bom uso dos recursos públicos na consecução dos objetivos do Estado. Em estudo, o Tribunal apontou a necessidade de uniformizar a definição de controle interno nacional, definir seus objetivos e elementos e declarar os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional (Brasil, 2009).

O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) define o controle interno como um conjunto de instrumentos, mecanismos e procedimentos que visam assegurar a regularidade, economicidade, eficiência, efetividade, transparência e equidade da gestão pública (Brasil, 2010).



Já o Comitê de Organizações Patrocinadoras (COSO), entidade internacional, descreve o controle interno como um processo que é realizado pelo conselho de diretores, pela administração e por outros funcionários da entidade, com o objetivo de fornecer garantias razoáveis quanto à realização de operações, relatórios e integridade (COSO, 2013).

Nas lições da doutrina administrativista brasileira, o controle interno é efetivado na estrutura de cada órgão, no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme previsto no artigo 74 da CF/88. É uma prerrogativa reconhecida à Administração Pública para fiscalizar e corrigir, a partir de critérios de legalidade ou de mérito, a própria atuação. Esse processo também é denominado de autocontrole (Oliveira, 2019).

No setor público, apesar de inexistir legislação federal que apresente definição expressa e unificada para controle interno, o TCU expediu a Instrução Normativa TCU nº 84/2020, na qual não só apresenta um conceito moderno de controle interno, como também o distingue dos órgãos de controle interno (Brasil, 2020), conforme o Quadro 1, a seguir.

Quadro 1 – Distinção entre Controle Interno e Órgãos do SCI segundo a Instrução Normativa TCU nº 84/2020

Controle Interno	Órgãos do SCI
<p>Processo conduzido pela estrutura de governança, administração e demais profissionais da Unidade Prestadora de Contas desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos relacionados ao uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos na realização das operações, à confiabilidade das informações financeiras e de desempenho divulgadas e à conformidade com leis e regulamentos.</p>	<p>Unidades administrativas, integrantes do SCI da Administração Pública Federal dos Poderes da União, incumbidas, entre outras funções, da avaliação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal.</p>

Fonte: os autores.

O TCU adota o conceito do COSO para a definição de controle interno, entendendo ultrapassada a definição que se restringia a normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público (Brasil, 2009).

Para evitar ambiguidades, também é inevitável conceituar o controle interno em função de sua abrangência. Em sua acepção mais extensa, alude à capacidade de autocontrole da Administração Pública, assegurando que a legalidade, economicidade, legitimidade e moralidade permeiem seus atos. Em contrapartida, sob um enfoque mais específico, o controle interno se configura como um conjunto de métodos e procedimentos empregados por uma entidade para alcançar seus objetivos, promovendo a otimização de recursos e a mitigação de riscos. A diferença fundamental reside na esfera de aplicação: enquanto o primeiro enfatiza a autonomia da Administração Pública, o segundo concentra-se nas ferramentas que auxiliam no cumprimento das metas da entidade (Wassally, 2008).



4. O MODELO DAS TRÊS LINHAS DO INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS (IIA) E O CONTROLE NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

O modelo das três linhas de defesa foi difundido em 2013, após a publicação da Declaração de Posicionamento do Instituto de Auditores Internos (IIA). O modelo foi desenvolvido como uma proposta para coordenar, com eficácia e eficiência, as funções desempenhadas pelas áreas de gerenciamento de riscos e controle (The IIA, 2013).

A multiplicidade de áreas de gerenciamento de riscos e controle dentro das organizações do século XXI trouxe para o IIA a preocupação de que suas atividades se sobrepujassem e se distanciassem do ideal proposto pela organização. Isso prejudicaria o correto tratamento dos riscos e, por conseguinte, o atingimento dos objetivos organizacionais. Assim, o modelo teve por finalidade esclarecer os papéis e responsabilidades de cada área de controle dentro de uma organização, seja ela de pequeno, médio ou grande porte (The IIA, 2013).

Para atingir tal objetivo, o modelo dividiu a estrutura organizacional em três linhas de defesa. Na primeira linha de defesa, o controle é realizado pelos gerentes operacionais, que são responsáveis por gerenciar os riscos e adotar ações corretivas para sanar eventuais deficiências nos processos e controles. Na segunda linha de defesa, são desenvolvidas diversas funções de controle de riscos estabelecidas pela gerência e é realizada a supervisão de conformidade, que podem modificar e desenvolver o controle interno e os sistemas de riscos. Na terceira linha de defesa, é realizada uma avaliação objetiva e independente de competência da auditoria interna, em que é avaliada a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos adotados. As três linhas de defesa desempenham papéis distintos e são estruturadas no âmbito do controle interno da organização (The IIA, 2013).

O controle externo exercido pela auditoria independente, por órgãos reguladores e outros órgãos externos não integra o modelo desenvolvido pelo IIA. Porém, sua atuação no estabelecimento de requisitos para fortalecimento dos controles e na avaliação da primeira, segunda e terceira linhas de defesa pode exercer papel importante na estrutura de governança e controle de uma organização. Nesses casos, o papel desempenhado pelo controle externo pode ser considerado como uma linha adicional de defesa (The IIA, 2013).

O modelo das três linhas de defesa foi atualizado em 2020 pelo IIA, passando a ser nomeado como modelo das três linhas. Diferente do primeiro, a divisão em três linhas não teve por objetivo estabelecer uma estrutura de atuação, mas apenas diferenciar os papéis a serem exercidos dentro de uma organização. Os termos “primeira linha”, “segunda linha” e “terceira linha” não devem ser entendidos como ações sequenciais, pois todos os papéis são exercidos simultaneamente (The IIA, 2020).

No modelo das três linhas, os papéis da primeira e segunda linhas podem ser desempenhados em conjunto ou separadamente, tendo em vista que ambos visam o alcance dos objetivos organizacionais. A primeira linha está orientada para a entrega de produtos e/ou serviços, enquanto a segunda linha fornece assistência no gerenciamento de riscos. No modelo, tanto a primeira quanto a segunda linha são funções de gestão (The IIA, 2020).



O papel da terceira linha, desempenhado pela auditoria interna, embora necessite ser integrado à gestão para que sua contribuição apresente um resultado ainda mais relevante, deve ser mantido de forma independente, a fim de que seja preservada a sua objetividade, autoridade e credibilidade (The IIA, 2020).

A partir do modelo do IIA, verifica-se que a primeira e a segunda linha exercem papéis interdependentes dentro da estrutura organizacional. Além disso, observa-se a importância dos resultados apresentados aos órgãos de governança das organizações pela terceira linha para a boa gestão de riscos. Dessa maneira, embora as organizações possam optar pela implementação de apenas uma das linhas, somente a estruturação e o gerenciamento das três linhas garantem os melhores resultados para o controle e a mitigação de riscos (Carnelossi, 2019).

A Lei nº 14.133/2021, inspirada no modelo proposto pelo IIA, destinou capítulo próprio para tratar sobre o controle das contratações e propôs que sua atuação fosse dividida em três linhas de defesa. Com isso, o sentido de controle foi ampliado e passou a ser visto como uma atuação conjunta de diferentes atores, esvaziando a posição dianteira dos órgãos de controle externo (Nascimento, 2023).

O modelo das três linhas de defesa adotado pela Lei nº 14.133/2021 teve como finalidade “ampliar o número de órgãos e agentes públicos no exercício do controle preventivo”. A atuação de forma preventiva favorece a correção de irregularidades formais e a colaboração no processo de sancionamento de agentes públicos e privados (Viana e Oliveira, 2023, p. 121).

Embora a atuação interna e prévia tenha ganhado grande relevância com a Lei nº 14.133/2021, a divisão do controle em primeira, segunda e terceira linhas de defesa não exige que os controles sejam exercidos de modo sucessivo. Extrai-se da lei que as três linhas devem atuar de forma preventiva (Nascimento, 2023).

Nesse sentido, a Lei nº 14.133/2021 adotou uma abordagem sistemática de controle que privilegia a atuação, isolada e conjunta, do órgão licitante, da sua assessoria jurídica e seu controle interno, e o órgão central de controle interno e os tribunais de contas. Essa nova postura visa garantir o alcance dos objetivos do processo licitatório, que se consubstanciam na seleção da proposta que ofereça o resultado de contratação mais vantajoso, na isonomia entre os licitantes, na ausência de sobrepreço, propostas inexequíveis e contratos superfaturados, e no incentivo à inovação e ao desenvolvimento nacional sustentável (Nascimento, 2023).

Para Viana e Oliveira (2023), os controles internos da gestão se fundam na primeira linha de defesa e são exercidos, no âmbito da sua função administrativa, por todos os agentes públicos envolvidos nas atividades de apoio e finalísticas para prevenir fraudes e desvios. A título de exemplo, Franco Neto (2002) explica que o controle na primeira linha de defesa é exercido pelos gestores responsáveis pela elaboração dos documentos da contratação, pelos setores responsáveis pela pesquisa de preços, pelos setores responsáveis pela elaboração do edital e da minuta contratual, pelos pregoeiros, agentes de contratação, leiloeiros e comissão de contratação, e pelos gestores e fiscais dos contratos. Isso significa que o controle na primeira linha é exercido por todos os níveis de gestão dentro da organização, o que o diferencia da



segunda linha, em que o controle é realizado por instâncias com competências específicas para esse fim (Carnellosi, 2019).

Em continuação, Sarai, Cabral e Iwakura (2021) apontam que cabe à segunda linha, composta pelo órgão de assessoramento jurídico e pelo órgão de controle interno da própria Administração, realizar uma espécie de supervisão dos atos da primeira linha, com o objetivo de identificar eventuais falhas não percebidas pela linha anterior. Nesse ponto, cabe destacar que embora a lei coloque órgãos distintos e pertencentes à estrutura da Administração na mesma linha de defesa, ela não foi capaz de distinguir as suas atribuições, haja vista que ambos têm por função precípua apoiar a gestão na tomada de decisão e fiscalizar os atos praticados por meio da realização de um controle de legalidade. As implicações da ausência de definição das atribuições desses órgãos serão debatidas mais adiante.

Por fim, o controle na terceira linha é desempenhado pelo Tribunal de Contas e pelo órgão central de controle interno. Esse controle, no âmbito da Lei nº 14.133/2021, pode ser entendido como camada adicional que reforça as demais linhas de defesa (Sarai, Cabral e Iwakura, 2021).

Cumprir destacar que a Lei nº 14.133/2021 inclui as autoridades que atuam na estrutura de governança na primeira linha de defesa; os órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno na segunda linha de defesa, cujas atribuições não se confundem com a atividade de gestão; e os órgãos de controle externo na terceira linha de defesa, o que distancia a sistemática adotada por ela do modelo proposto pelo IIA (Franco Neto, 2022).

Por essas razões, o modelo introduzido na Lei nº 14.133/2021 não deve ser interpretado estritamente com base no modelo do IIA, mas deve ser compreendido como uma adaptação de um modelo preexistente ou, até mesmo, como a criação de um novo modelo aplicável às contratações públicas (Costa e Miranda, 2022; Franco Neto, 2022).

5. OS DESAFIOS DO CAMPO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA LEI Nº 14.133/2021

A Lei nº 14.133/2021 traz em seu bojo aproximadamente vinte menções à palavra controle interno, inspirada nas decisões do TCU, indicando que o legislador objetivava dar relevância à atuação dos órgãos de controle com a finalidade de alcançar o interesse público, por meio de um processo licitatório probo e transparente, garantindo segurança jurídica aos agentes que atuam nos procedimentos e ao tomador de decisão.

Em que pesem as inúmeras menções ao controle interno, a referida Lei não esclarece o papel desempenhado pelas diversas macrofunções que compõem o conceito de controle interno. Adicionalmente, não distingue de forma objetiva o controle interno exercido pelo gestor no âmbito da sua Unidade Administrativa e o desenvolvido pelos órgãos específicos que compõem o SCI. A Lei também omitiu a distinção entre a atuação do controle interno na mesma linha de defesa da assessoria jurídica, ignorando o trabalho da terceira linha de defesa desempenhado pela auditoria – uma das macrofunções que compõem o SCI.



Embora a Lei pretenda proporcionar segurança jurídica aos agentes públicos envolvidos nos processos licitatórios e na gestão das contratações, bem como garantir transparência e lisura assegurando o interesse público primário, existem algumas questões preocupantes que exigem discussão acadêmica.

Nesse sentido, os quadros a seguir foram elaborados com o objetivo de extrair da Lei nº 14.133/2021 o campo de atuação dos diversos atores que compõem o SCI. Os quadros enumeram os artigos que tratam do controle interno, bem como indicam os casos em que o controle interno foi inserido no mesmo contexto da assessoria jurídica. Além disso, os quadros especificam os destinatários da norma no âmbito do SCI.

Quadro 2 – Artigos que tratam do controle interno na Lei nº 14.133/2021, enquadrados na primeira linha de defesa

Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
<p>Art. 11. Parágrafo único. A alta administração do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no caput deste artigo, promover um ambiente íntegro e confiável, assegurar o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações.</p>	Não	Controle interno Controle primário
<p>Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:</p> <p>I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade; [...].</p>	Não	Controle interno Controle primário

Fonte: os autores.

Verifica-se que os desafios de atuação do controle interno no âmbito dos órgãos e entidades públicas, considerando os artigos da Lei nº 14.133/2021 enquadrados na primeira linha de defesa, podem ser resumidos em:

- promover mudança de cultura organizacional para que a alta administração e os gestores passem a implementar, no âmbito da primeira linha de defesa, processos e estruturas de



gestão de riscos e controles internos que envolvam a identificação, a análise, a avaliação, o tratamento, o monitoramento e a comunicação dos riscos associados às contratações públicas, de forma prévia, contínua e permanente, buscando assegurar o cumprimento dos objetivos, das leis e das boas práticas (art. 11, parágrafo único);

- adotar recursos de tecnologia da informação, de forma prévia, que possibilitem a automatização, a padronização, a simplificação, a agilidade, a segurança e a integração dos processos licitatórios e contratuais, bem como a disponibilização de dados e informações para o controle social e os demais órgãos de controle (art. 169, *caput*);
- criar estrutura de governança das contratações no âmbito da primeira linha de defesa, que atue de forma preventiva durante o planejamento, a execução, a fiscalização e o controle, de forma integrada, coordenada e complementar, com responsabilidade, transparência e prestação de contas (art. 169, I);
- estabelecer mecanismos de controle interno para atuação dos seus agentes na primeira linha de defesa, diferenciando suas atividades daquelas exercidas pelos setores que atuam nas segunda e terceira linhas de defesa (art. 169, I).

Quadro 3 – Artigos que tratam do controle interno na Lei nº 14.133/2021, enquadrados na segunda linha de defesa

Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
Art. 7º, § 2º. O disposto no caput e no § 1º deste artigo (princípio da segregação da função), inclusive os requisitos estabelecidos, também se aplica aos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno da Administração.	Sim	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)
Art. 8º, § 3º. As regras relativas à atuação do agente de contratação e da equipe de apoio ao funcionamento da comissão de contratação e à atuação de fiscais e gestores de contratos de que trata esta Lei serão estabelecidas em regulamento, e deverá ser prevista a possibilidade de eles contarem com o apoio dos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno para o desempenho das funções essenciais à execução do disposto nesta Lei.	Sim	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)
Art. 19, IV - instituir, com auxílio dos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno, modelos de minutas de editais, de termos de referência, de contratos padronizados e de outros documentos, admitida a adoção das minutas do Poder Executivo federal por todos os entes federativos; [...]	Sim	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)



Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
Art. 117, § 3º. O fiscal do contrato será auxiliado pelos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno da Administração, que deverão dirimir dúvidas e subsidiá-lo com informações relevantes para prevenir riscos na execução contratual.	Sim	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)
Art.141, § 1º. A ordem cronológica referida no caput deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior comunicação ao órgão de controle interno da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações: [...]	Não	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)
Art. 169, II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade; [...]	Sim	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)
Art. 170, § 4º. Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar aos órgãos de controle interno ou ao tribunal de contas competente contra irregularidades na aplicação desta Lei.	Não	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções)

Fonte: os autores.

A partir da análise apresentada no Quadro 3, é possível resumir os desafios de atuação do controle interno na segunda linha de defesa da seguinte maneira:

- vedar a designação pelo gestor do mesmo agente público para atuação simultânea nas funções desempenhadas pela assessoria jurídica e órgãos setoriais do SCI devido à restrição de pessoal qualificado, de modo a reduzir riscos, possibilidade de ocultação de erros e ocorrência de fraudes, evitando conflitos de interesse e garantindo a legalidade, a eficiência e a transparência dos processos licitatórios e contratuais (art. 7º, § 2º);
- apoiar o agente de contratação e a equipe de apoio nas diversas etapas da licitação e da contratação, fornecendo orientações jurídicas e técnicas, bem como subsídios para a prevenção e a mitigação de riscos, sem sobreposição de funções e conflito de manifestações (art. 8º, § 3º; art. 117, § 3º);
- auxiliar a Administração Pública na padronização de modelos de minutas de editais, de termos de referência, de contratos e de outros documentos, visando à uniformização de procedimentos e à simplificação dos processos (art. 19, IV);
- fiscalizar a observância da ordem cronológica de pagamento dos contratos, bem como as eventuais alterações justificadas e comunicadas aos órgãos de controle (art. 141, § 1º);



- integrar a segunda linha de defesa na gestão de riscos e no controle preventivo, concomitante e posterior às contratações públicas, em conjunto com as unidades de assessoramento jurídico, atuando de forma a preservar a autonomia e peculiaridades de ambas, com ações integradas, coordenadas e complementares às demais linhas de defesa (art. 169, II);
- receber e analisar as representações de licitantes, contratados ou pessoas físicas ou jurídicas contra irregularidades na aplicação da Lei, encaminhando-as aos órgãos competentes para as providências cabíveis (art. 170, § 4º);
- preservar a independência e autonomia da macrofunção de auditoria durante a aplicação da norma que foi inserida na Lei nº 14.133/2021 como segunda linha de defesa, apesar de a doutrina classificar a referida macrofunção como terceira linha de defesa (art. 169, II);
- definir limites de atuação diante da obscuridade legislativa na distribuição de competências entre a assessoria jurídica e o órgão de controle interno, que poderá gerar sobreposição de funções e, conseqüentemente, a ineficácia da ação estatal, com repetição de tarefas e a possibilidade de manifestações contraditórias dos diferentes órgãos (art. 169, II);
- frear a tendência de transmutação dos órgãos de controle interno em órgãos consultivos e jurídicos, preservando sua autonomia e independência (art. 169, II);
- atuar conjuntamente com proporcionalidade e razoabilidade evitando a sobrecarga da estrutura com exigências excessivas e inefetivas determinantes para a ineficiência dos processos (art.169, II).

Quadro 4 – Artigos que tratam do controle interno na Lei nº 14.133/2021, enquadrados na terceira linha de defesa

Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
Art. 169, III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas.	Não	Órgãos de controle interno lato sensu (órgão central)
Art. 171. Na fiscalização de controle, será observado o seguinte: II - adoção de procedimentos objetivos e imparciais e elaboração de relatórios tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria do respectivo órgão de controle, de modo a evitar que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e no tratamento dos fatos levantados; [...].	Não	Órgãos de controle interno lato sensu (órgão central)

Fonte: os autores.



Na mesma perspectiva, a descrição apresentada no Quadro 4 permite resumir os desafios de atuação do controle interno na terceira linha de defesa em:

- integrar a terceira linha de defesa na gestão de riscos e no controle preventivo, concomitante e posterior das contratações públicas, em conjunto com o tribunal de contas, atuando de forma integrada, coordenada e complementar com as demais linhas de defesa, sem prejuízo de suas competências constitucionais e legais (art. 169, III);
- atuar de forma independente, objetiva e imparcial na fiscalização das contratações públicas, adotando procedimentos e relatórios tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria do respectivo órgão de controle, de modo a evitar que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e no tratamento dos fatos levantados (art. 171, II).

Quadro 5 – Artigos que tratam do controle interno na Lei nº 14.133/2021, enquadrados na primeira, segunda e/ou terceira linha de defesa

Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
Art. 24. I - o sigilo não prevalecerá para os órgãos de controle interno e externo; [...].	Não	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno lato sensu (órgão central)
Art. 60, IV - desenvolvimento pelo licitante de programa de integridade, conforme orientações dos órgãos de controle.	Não	Órgãos setoriais do SCI (macrofunção: Assessoria de Integridade)
Art. 156, § 1º, V - a implantação ou o aperfeiçoamento de programa de integridade, conforme normas e orientações dos órgãos de controle.	Não	Órgãos de controle interno lato sensu (órgão central)
Art. 169, § 2º. Para a realização de suas atividades, os órgãos de controle deverão ter acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização dos trabalhos, inclusive aos documentos classificados pelo órgão ou entidade nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e o órgão de controle com o qual foi compartilhada eventual informação sigilosa tornar-se-á corresponsável pela manutenção do seu sigilo.	Não	Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno <i>lato sensu</i> (órgão central)



Artigos	Atuação concomitante com a assessoria jurídica	Destinatários da norma no âmbito do SCI
<p>Art. 169, § 3º, I - quando constatarem simples impropriedade formal, adotarão medidas para o seu saneamento e para a mitigação de riscos de sua nova ocorrência, preferencialmente com o aperfeiçoamento dos controles preventivos e com a capacitação dos agentes públicos responsáveis; [...].</p>	Não	<p>Controle interno Controle primário</p>
<p>Art. 170. Os órgãos de controle adotarão, na fiscalização dos atos previstos nesta Lei, critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco e considerarão as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis e os resultados obtidos com a contratação, observado o disposto no § 3º do art. 169 desta Lei.</p>	Não	<p>Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno <i>lato sensu</i> (órgão central)</p>
<p>Art. 170, § 1º. As razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis deverão ser encaminhadas aos órgãos de controle até a conclusão da fase de instrução do processo e não poderão ser desentranhadas dos autos.</p>	Não	<p>Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno <i>lato sensu</i> (órgão central)</p>
<p>Art. 170, § 2º A omissão na prestação das informações não impedirá as deliberações dos órgãos de controle nem retardará a aplicação de qualquer de seus prazos de tramitação e de deliberação.</p>	Não	<p>Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno <i>lato sensu</i> (órgão central)</p>
<p>Art. 170, § 3º. Os órgãos de controle desconsiderarão os documentos impertinentes, meramente protelatórios ou de nenhum interesse para o esclarecimento dos fatos.</p>	Não	<p>Órgãos setoriais do SCI (macrofunções) Órgãos de controle interno <i>lato sensu</i> (órgão central)</p>

Fonte: os autores.



Por fim, o Quadro 5 revela a competência ampla do controle interno, expondo os desafios da sua atuação nas três linhas de defesa, que podem ser resumidos em:

- garantir o acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização dos trabalhos de controle, inclusive aos documentos classificados como sigilosos, respeitando a legislação e a corresponsabilidade pela manutenção do sigilo (art. 24, I; art. 169, § 2º);
- estimular e orientar os licitantes e os contratados a desenvolverem e aperfeiçoarem programas de integridade, que visem à prevenção, à detecção e à correção de atos de corrupção, fraude, irregularidade e desvio de conduta nas contratações públicas (art. 60, IV; art. 156, § 1º, V);
- adotar critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco na fiscalização dos atos previstos na Lei, considerando as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis e os resultados obtidos com a contratação, observado o disposto no § 3º do art. 169 desta Lei (art. 170, caput);
- encaminhar as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis aos órgãos de controle até a conclusão da fase de instrução do processo e não permitir o seu desentranhamento dos autos, garantindo a transparência e a rastreabilidade das informações (art. 170, § 1º);
- não se omitir na prestação das informações aos órgãos de controle, nem retardar a aplicação de qualquer de seus prazos de tramitação e de deliberação, evitando prejuízos à eficiência e à eficácia das contratações públicas (art. 170, § 2º);
- desconsiderar os documentos impertinentes, meramente protelatórios ou de nenhum interesse para o esclarecimento dos fatos, evitando atrasos e entraves desnecessários ao processo de controle (art. 170, § 3º).

Conforme evidenciado nos quadros acima, a Lei nº 14.133/2021 utiliza os seguintes termos quando se refere ao controle: “órgãos de controle interno”; “órgão de controle”, “controles preventivos”; “órgão central de controle interno da Administração”, “órgão interno do próprio órgão ou entidade” e “controles internos”.

O excesso de nomenclaturas similares, sem uma definição explícita inserida na norma, tem gerado dúvidas em relação ao papel que deverá ser desempenhado pelos agentes que compõem o SCI e o devido enquadramento na respectiva linha de defesa.

Além de demonstrar os desafios de atuação do controle interno ante a Lei nº 14.133/2021, os Quadros 2, 3, 4 e 5 extraíram da norma o melhor enquadramento de cada dispositivo legal ao modelo das três linhas de defesa adaptado do IIA.

Outro ponto evidenciado e que merece atenção se refere à inserção do controle interno na segunda linha de defesa pareado à assessoria jurídica, o que gera preocupações quanto à sua autonomia e independência. Esse pareamento pode levar à percepção de que o controle



interno não é capaz de atuar de forma autônoma e imparcial, devido à sua proximidade com a assessoria jurídica, que representa os interesses da administração.

O princípio da segregação das funções determina que as atividades de controle e avaliação sejam distintas das atividades de assessoramento jurídico. A inserção dessas funções na mesma linha de defesa pode gerar conflitos de interesses e comprometer a percepção de independência do controle interno, fundamental para a efetividade de sua atuação.

A obscuridade na distribuição de competências entre a assessoria jurídica e o órgão de controle interno poderá gerar sobreposição de funções e, conseqüentemente, a ineficácia da ação estatal, com repetição de funções, sobrecarga da estrutura atualmente existente pelo excesso de demandas e a possibilidade de manifestações contraditórias expedidas pelos diferentes órgãos.

Além disso, outra questão relevante é a tendência de transmutação dos órgãos de controle interno em órgãos consultivos e jurídicos, arruinando a missão constitucional dessas instituições de examinar as atividades do Estado, até do ponto de vista da autonomia e independência. O desvirtuamento das atribuições constitucionais poderá gerar ainda sobrecarga da estrutura atual com exigências excessivas e inefetivas.

Não obstante a legislação sobre o tema ser difusa, complexa, e o conceito de controle interno no setor público brasileiro depender de uma unificação, o fato é que a forma como a Lei nº 14.133/2021 enquadra o controle interno tem gerado polêmica entre os operadores do direito, gestores públicos e servidores públicos integrantes do SCI.

A técnica de interpretação sistemática, também conhecida como teleológica ou axiológica, desempenha um papel fundamental na superação da falta de coesão entre as normas que regulam o SCI. Essa técnica visa compreender o significado de cada norma dentro do contexto do sistema jurídico como um todo, reconhecendo que as normas não existem isoladamente, mas interligadas, formando um sistema coerente.

O SCI é composto por normativos de diversas origens, o que pode gerar confusões e dificuldades na aplicação da norma. A interpretação sistemática desempenha um papel relevante nesse contexto, permitindo que o intérprete considere as peculiaridades do caso concreto, a essência das funções de controle interno e a finalidade de garantir a eficácia, a eficiência e a efetividade do sistema.

Ao aplicar a interpretação sistemática, o intérprete busca preservar o núcleo imutável de cada função de controle interno, garantindo a coerência e a harmonia do sistema como um todo. Essa técnica contribui para uma aplicação mais justa e adequada das normas do SCI, assegurando o cumprimento de seus objetivos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 14.133/2021 inovou no ordenamento jurídico ao trazer em seu bojo inúmeras menções e um capítulo dedicado ao controle interno.



A atuação proeminente do controle interno é fundamental para mitigar riscos de desvios, garantir segurança jurídica e contribuir para o alcance de uma boa governança pública. Por outro lado, pode gerar disfuncionalidades e ineficiência quando suas macrofunções e seus conceitos são aplicados sem a observância devida aos seus núcleos essenciais.

O objetivo deste artigo foi alcançado ao expor os desafios de atuação do controle interno e a necessidade de interpretar de forma sistemática as normas que regem o seu funcionamento no âmbito dos órgãos e entidades públicas, considerando as diversas acepções trazidas pela Lei nº 14.133/2021.

Para tanto, foram elencados os marcos legais do controle interno no setor público brasileiro traçando-se um panorama histórico da sua evolução até o modelo adotado nos dias de hoje.

Em seguida, foram apresentadas as multiplicidades de conceitos de controle interno, de acordo com a sua área de aplicação, sendo esclarecido que, no âmbito nacional, não há legislação que defina e unifique o conceito de controle interno. Entretanto, o TCU, por meio da Instrução Normativa nº 84/2020, conceituou controle interno e o distinguiu da atividade exercida pelos órgãos pertencentes ao SCI.

Além disso, buscou-se explicar o modelo das três linhas de defesa e a sua adoção nas contratações públicas, concluindo-se que a Lei nº 14.133/2021 se inspirou nesse modelo para definir as responsabilidades de cada área no exercício do controle e promover uma atuação integrada, a fim de alcançar os objetivos do processo licitatório.

Ao final, a análise mapeou os principais desafios iniciais de acordo com o campo de atuação do controle interno no âmbito da Lei nº 14.133/2021, em que se destacaram: (i) extrair da norma o papel que deverá ser desempenhado pelos diversos atores que compõem o SCI, em face da diversidade de nomenclaturas utilizadas e a falta de definição para os termos empregados; (ii) exercer suas atribuições pareado à assessoria jurídica, evitando sobreposição de funções, conflito de manifestações e transmutação do órgão em órgãos consultivos e jurídicos; (iii) atuar na segunda linha de defesa preservando sua autonomia e independência.

Com o fito de superar os desafios apontados, sugere-se a utilização da técnica de interpretação da norma considerando o caráter sistemático do direito, as peculiaridades do caso concreto e a essência das atribuições que serão desenvolvidas, buscando preservar o núcleo imutável do controle interno com a finalidade de garantir a efetividade na hipótese de aplicação da norma.

A temática abordada é uma área fértil de investigação e o histórico teórico e documental colhido e sedimentado neste artigo pode ser operacionalizado e testado em abordagens qualitativas e quantitativas em estudos futuros que se dediquem a definir o papel do controle interno. Esses resultados também poderão ser utilizados para avaliar a efetividade da sua atuação após o transcorrer da implementação nacional da Lei nº 14.133/2021.



REFERÊNCIAS

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de Controle e Auditoria**: com ênfase na Gestão de Recursos Públicos. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Controle Interno. **Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público**. Recife: CONACI, 2010. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Orientações para Implantação de Unidades de Corregedoria nos Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2019. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65024/8/1_Manual_ImplantacaodeUnidadesdeCorregedorias_PoderExecutivoFederal.pdf. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2003]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: Presidência da República; CGU, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/acesso-a-informacao/governanca/Gestao-de-Riscos/biblioteca/Normativos/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de-2016-imprensa-nacional.pdf/view>. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020**. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*/COPIATIPONORMA:%28%22Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%22%29%20COPIAORIGEM:%28TCU%29%20NUMNORMA:84%20ANONORMA:2020/DATANORMAORDENACAO%20desc/0. Acesso em: 6 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 13 out. 2023.



BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2017]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021.** Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública:** um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, 2009. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>. Acesso em: 4 out. 2023.

CARNELOSSI, Rogério Antonio. Gestão de Riscos na Perspectiva da Terceira Linha de Defesa: Auditoria interna no município de Pimenta Bueno – RO. *In:* COIMBRA, Wilber Carlos dos Santos; OLIVEIRA FILHO, Raimundo (org.). **O Estado do Bem-Estar Social, os Tribunais de Contas e a Boa Governança Pública.** Porto Velho: TCE-RO, 2019, p. 193-213. Disponível em: <http://www.tce.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/06/E-BOOK-VIII-FORUM-2019.pdf>. Acesso em: 7 out. 2023.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública.** 2. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

CORDOVA, Bruna Cristina; AUGUSTIN, Francini Costa; JENKINS, Luiz Eduardo Croesy; SANTOS, Edicreia Andrade dos. Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federal. **Revista de Gestão e Secretariado**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 603-624, jan. 2023. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/367294303_Macrofuncoes_do_controle_interno_um_estudo_nas_instituicoes_de_Ensino_Superior_Federal. Acesso em: 13 out. 2023.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Fraud Risk Management Guide:** Executive Summary, set. 2016. Disponível em: <https://www.imanet.org/api/sitecore/CallToAction/CallToActionClick?itemId=E1F9A77CCEA342ACB25D083FEAAE74C0>. Acesso em: 19 jul. 2023.

COSTA, Igor Martins da; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo. A Gestão de Riscos no Setor Público e nas Compras Públicas à luz da Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Campo de Públicas:** conexões e experiências, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 49-60, jul. 2022. Disponível em: <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/server/api/core/bitstreams/855793b0-a43d-4f50-aae4-424d20250292/content>. Acesso em: 12 out. 2023.



FRANCO NETO, Eduardo Grossi. Assessoria Jurídica na Nova Lei de Licitações e as Linhas de Defesa. **Campo de Públicas: conexões e experiências**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 61-75, jul./dez. 2022. Disponível em: <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/items/9a08d461-1393-4349-ab88-c95561f4f803/full>. Acesso em: 12 out. 2023.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: O Controle Público na Administração como um Instrumento de Accountability**. 2013. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-interno-na-administracao-publica-o-controle-interno-na-administracao-publica-como-um-instrumento-de-accountability-8A81881F747473CC01747971B5BE3E12.htm>. Acesso em: 12 out. 2023.

NASCIMENTO, Leandro Maciel. A nova lei geral de licitações e os tribunais de contas brasileiros: notas sobre as inovações e os aperfeiçoamentos no controle das contratações públicas. **Revista Digital de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 105-133, 2023. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/195282>. Acesso em: 7 out. 2023.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2019.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, jul. 1997. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/698/1/17texto.pdf>. Acesso em: 13 out. 2023.

SANTOS, Rodolfo Rocha dos; ROVER, Suliani. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 4, p. 732-752, jul./ago. 2019. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/79919>. Acesso em: 24 mar. 2024.

SARAI, Leandro; CABRAL, Flávio Garcia; IWAKURA, Cristiane Rodrigues. O controle das contratações públicas e a nova lei de licitações: o que há de novo? **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 11, n. 3, p. 162-181, 2021. Disponível em: <https://www.rel.uniceub.br/RBPP/article/view/7980>. Acesso em: 13 out. 2023.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

THE IIA. The Institute of Internal Auditors. **Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controle**. [S. l.]: THE IIA, jan. 2013. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74060/1/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf. Acesso em: 12 out. 2023.



THE IIA. The Institute of Internal Auditors. **Modelo de Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. [s. l.]: THE IIA, 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 12 out. 2023.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015.

VIANA, Ismar dos Santos; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta de. O papel dos Tribunais de Contas no controle das contratações públicas: dos aspectos estruturais aos procedimentais. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 21, n. 2, p. 112-145, jul./dez. 2023. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/853>. Acesso em: 8 out. 2023.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles Internos no setor público**: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_158.pdf. Acesso em: 8 out. 2023.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

