

Controle, Governança e Institucionalidade: As Três Linhas de Defesa da Integridade nas Contratações Públicas como Pilar da Nova Arquitetura Jurídica da Lei nº 14.133/2021.

Rodrigo Nascimento Silva¹.

Resumo: O artigo analisa o novo regime jurídico das contratações públicas instituído pela Lei nº 14.133/2021, destacando a incorporação do Modelo das Três Linhas de Defesa da Integridade como instrumento de fortalecimento da governança pública no âmbito dos contratos. Fundamentado em amplo arcabouço doutrinário e jurisprudencial, nas legislações e nos referenciais técnicos do Tribunal de Contas da União (TCU), o trabalho examina detalhadamente cada uma das três linhas sob os enfoques conceitual e prático, apresentando as divergências entre o modelo normativo nacional e o padrão internacional do *Institute of Internal Auditors* (IIA 2020). O trabalho finaliza com um alerta sobre a necessidade de compatibilização entre o modelo de governança proposto pela nova lei e as realidades institucionais dos entes subnacionais, ressaltando que a governança não constitui um fim em si mesmo, devendo representar um instrumento funcional destinado a promover a eficiência na gestão pública.

Palavras-chave: Controle. Governança. Contratações Públicas. Linhas de Defesa. Nova Lei de Licitações e Contratos.

Abstract: This article provides an in-depth and technically grounded analysis of the new legal framework for public procurement established by Law No. 14,133/2021, highlighting the incorporation of the Three Lines of Defense Model for Integrity as a tool to strengthen public governance in the context of public contracts. Based on a broad doctrinal and jurisprudential foundation, relevant legislation, and the technical guidelines issued by the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU), the study thoroughly examines

¹ Assessor no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ); Professor na Área de Controle Externo; Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento; Pós-Graduado em Direito do Estado e da Regulação.

each of the three lines from both conceptual and practical perspectives, bringing to light the divergences between the national normative model and the international standard set by the Institute of Internal Auditors (IIA 2020). The article concludes with a warning about the need to align the governance model proposed by the new law with the institutional realities of subnational entities, emphasizing that governance is not an end in itself, but rather a functional instrument aimed at promoting efficiency in public management.

Keywords: Control. Governance. Public Procurement. Lines of Defense. New Public Procurement Law.

Sumário: 1. Introdução. 1.1 O papel do Tribunal de Contas da União como Indutor Governança Pública Brasileira. 2. O Sistema das Três Linhas de Defesa da Integridade das Contratações Públicas. 2.1 Enfoque conceitual. 2.2 Enfoque pragmático. 3. Considerações finais.

1. Introdução.

1.1 O papel do Tribunal de Contas da União como Indutor Governança Pública Brasileira.

A governança pública brasileira, embora impulsionada por diversas iniciativas governamentais, evoluiu como política pública a partir da atuação qualificada e substancialmente indutiva do TCU².

Ao longo de mais de uma década, os trabalhos desempenhados pela Corte de Contas Federal identificaram falhas graves na avaliação das políticas públicas brasileiras, revelando fragilidades tanto na execução das políticas públicas quanto nos níveis de maturidade da governança institucional dos órgãos e entidades públicas, especialmente quando confrontadas com as boas práticas consagradas internacionalmente, com a

² O destacado papel da Corte de Contas como indutora da governança pública no país teve início em 2013, e contou com o apoio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). No dia 08 de outubro de 2013, o TCU e a OCDE assinaram Acordo de Cooperação, durante o evento internacional “Governança Pública e Controle Externo”, que marcou o lançamento do estudo internacional intitulado “Fortalecimento da Governança Pública: Boas Práticas e o Papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores”, com período de duração entre os anos de 2013 a 2016.

legislação, na literatura especializada e nos referenciais orientadores publicados pelo TCU³⁴⁵.

As causas dos problemas eram diversas e de ordem estrutural, tendo sido identificados déficits institucionais crônicos de gestão em todas as etapas do ciclo de políticas públicas, como falta de articulação e coordenação dos órgãos responsáveis pela condução da política pública, carência de planejamento estratégico, ausência de indicadores e metas claras, fragilidade dos mecanismos dos mecanismos de monitoramento e avaliação, lacunas de *accountability*, entre outros importantes componentes de governança⁶⁷.

O quadro revelou que as iniciativas governamentais eram fragmentadas e careciam de articulação estratégica, o que contribuiu para postergação de soluções sistêmicas por longos anos.

O impacto das proficientes fiscalizações operacionais realizadas pelo TCU sobre os resultados dos programas governamentais e, mais recentemente, das auditorias de governança, as quais vêm recomendando a implementação de mecanismos voltados ao fortalecimento da capacidade institucional dos órgãos e entidades públicas, refletiu diretamente no regime das contratações públicas regidas pela Lei nº 14.133/2021, que não apenas consagrou princípios e instrumentos voltados à integridade, à governança e à eficiência, mas também posicionou os Tribunais de Contas na terceira linha de defesa,

³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020. 242 p.

⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial de controle de políticas públicas*. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesenvolvimento), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec) e Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), 2020. 150 p.

⁵ NARDES, João Augusto Ribeiro; COLMENARES PÁRAMO, David Rogelio; VIEIRA, Luis Afonso Gomes; NARDES FARINON, Cristiane; BETANZOS TORRES, Eber Omar; GONZÁLEZ DELGADO, Israel. *Governança pública: desafio para a América Latina e o Caribe*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. 408 p.

⁶ NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança pública: o desafio do Brasil*. 3. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 399 p.

⁷ Esse diagnóstico sobre a situação da governança das políticas públicas brasileiras começou a ter mais visibilidade a partir de 2017, quando o TCU publicou a primeira versão do Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP). O acórdão TCU nº 2.127/2017-Plenário, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, é considerado paradigma sobre o tema, trazendo diversas recomendações ao Centro de Governo voltadas a aprimorar o arcabouço de governança do País, cujas abordagens exploravam os aspectos de planejamento estratégico, orçamentação, gestão de riscos, coordenação e coerência na formulação e implementação das políticas públicas.

evidenciando seu papel estratégico como instância indutora da segurança jurídica e das boas práticas de governança⁸⁹.

A influência das ações empreendidas pelo TCU na conformação da NLLC é demonstrada no art. 170 da Lei nº 14.133/2021, dispondo que a fiscalização dos atos previstos na nova legislação deverá observar critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco. Ao positivá-los, a norma conferiu amparo legal a práticas já consolidadas no âmbito dos Tribunais de Contas, estendendo expressamente esses critérios, tradicionalmente aplicados em auditorias, também à análise de editais de licitação, demonstrando o impacto da atuação efetiva e preventiva do TCU na análise de editais de licitação na conformação da nova lei.

A abordagem adotando esses critérios na análise de editais de licitação visa conferir maior racionalidade, seletividade e efetividade às ações de controle, tornando a ação fiscalizatória mais estratégica e orientada a resultados, elevando a qualidade das recomendações deliberadas pela Corte, de modo a induzir os gestores à internalização e adoção de melhores práticas de governança, cujos efeitos se projetarão nas contratações subsequentes.

A relevância e o fortalecimento do controle público, a crescente influência que as decisões controladoras vêm exercendo sobre a gestão pública brasileira, e a inegável constatação de que as contratações públicas vêm materializando políticas de longo prazo, contribuíram para aumentar a compreensão acerca da necessidade de se criar um espaço para uma atuação mais expedita e proativa das instâncias de controle, com o objetivo de agregar valor ao sistema de contratações, rompendo com antigos dogmas que defendiam a insindicabilidade da lei e do controle externo sobre os atividades internas da Administração¹⁰¹¹.

⁸ A Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (NLLC) incorporou diversos institutos e procedimentos manejados dos precedentes do TCU. ALVES, Francisco Sérgio Maia; ZYMLER, Benjamin. *Processo do Tribunal de Contas da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 615 p.

⁹ No contexto da atuação do TCU, importantes trabalhos já foram desenvolvidos sobre a governança nas contratações públicas. Dentre eles, destacam-se os seguintes acórdãos: 2.622/2015-Plenário (Rel. Min. Augusto Nardes); 534/2021-Plenário (Rel. Min. Benjamin Zymler); 2.154/2023-Plenário (Rel. Min. Benjamin Zymler); 1.161/2024-Plenário (Rel. Min. Augusto Nardes); 1.917/2024-Plenário (Rel. Min. Benjamin Zymler); 53/2025-Plenário (Rel. Min. Benjamin Zymler); e 1.299/2025-Plenário (Rel. Min. Jhonatan de Jesus).

¹⁰ FILHO, Marçal Justen. *Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas*. 2. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

¹¹ DE AMORIM, Rafael Amorim. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos: Lei no 14.133, de 1º de abril de 2021 / coordenado por Cristiana Fortini, Rafael Sérgio Lima de Oliveira, Tatiana Camarão*. - Belo Horizonte: Fórum, 2022. 642p.

Além das instâncias de controle, a previsão de todos os agentes na primeira linha de defesa que, de alguma forma, desempenham atribuições relacionadas aos procedimentos de contratação, reforça a preocupação do legislador em estabelecer uma governança adequada e disciplinar um sistema amplo, por meio do qual as contratações públicas se consolidam como um verdadeiro macroprocesso¹²¹³.

2. O Sistema das Três Linhas de Defesa da Integridade das Contratações Públicas¹⁴.

2.1 Enfoque conceitual.

O art. 169 da Lei nº 14.133/2021 prevê, em seus incisos, um Modelo de Três Linhas de Defesa para o controle das contratações. Essencialmente, o modelo define três níveis de proteção para operacionalizar uma gestão eficaz de riscos, baseando-se na existência de diversas instâncias responsáveis pelo controle dos atos praticados no seio de uma organização, cada uma delas desempenhando um papel distinto no sistema de governança, mas cujas atividades deverão estar alinhadas aos objetivos da instituição¹⁵. Em suma, o modelo - ou a estratégia - contribui para a definição de responsabilidades e coordenação dos atores envolvidos no processo de contratação¹⁶.

¹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU*. Disponível em: <https://licitacoescontratos.tcu.gov.br/2-governanca-das-contratacoes-publicas-2/>. Acesso em: 12 jul. 2025.

¹³ A Portaria SEGES/ME nº 8.678/2021, da Secretaria de Gestão da Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia, complementa e operacionaliza diretrizes estabelecidas pela Lei nº 14.133/2021 relativas à governança das contratações públicas no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional.

¹⁴ A expressão “linha de defesa da integridade” é extraída das lições de Marianna Montebello Willeman, proferidas no Curso de Educação Continuada da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito Rio), em 2022, ocasião em que abordou o controle externo das contratações públicas à luz da Lei nº 14.133/2021. Na oportunidade, a brilhante jurista associou a expressão ao posicionamento dos Tribunais de Contas como terceira linha de defesa da contratação pública. Entendo que a expressão é juridicamente adequada, aplicando-se às três linhas de defesa, na medida em que a integridade é tratada como um dos pilares da governança nas contratações públicas, irradiando seus efeitos por diversos dispositivos da NLLC, com implicações práticas na fase de habilitação, na execução contratual, na responsabilização e na reabilitação de empresas perante a Administração Pública (arts. 25, §4º; 60; 156, §1º; 163, parágrafo único). Nesse novo contexto, a integridade deixa de ser um valor ético meramente programático e assume natureza de comando normativo vinculante. Trata-se, portanto, de reconhecer que, em qualquer cenário, incumbe a todos os agentes com funções específicas de controle e prevenção de riscos — sejam os responsáveis diretos pela execução das contratações (primeira linha), as unidades de assessoramento jurídico e controle interno (segunda linha), ou os órgãos de controle externo e as unidades centrais de controle interno (terceira linha) — o dever de implementar mecanismos que assegurem a integridade, a ética e a segurança jurídica nas contratações públicas.

¹⁵ ALVES; ZYMLER.

¹⁶ Acórdão TCU nº 1.171/2017, relatoria do Ministro Walton Alencar Rodrigues.

O modelo desenhado pela Nova Lei de Licitações e Contratos (NLLC) foi inspirado no Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (2018), que, por sua vez, incorporou conceitos do Modelo de Três Linhas de Defesa, publicado em 2013, pelo *Institute of the internal auditors* (Instituto de Auditores Internos - IIA)¹⁷. Em julho de 2020, o IIA promoveu a revisão global do “Modelo das Três Linhas de Defesa” para o “Modelo das Três Linhas”¹⁸.

Essa alteração não se restringiu ao aspecto terminológico, representando uma evolução conceitual significativa ao tornar o modelo mais flexível, com foco na geração e proteção de valor, gestão por resultados, controle de riscos, governança e responsabilidade¹⁹²⁰²¹, contando ainda com a parceria estratégica da auditoria interna, sempre com vistas a colaborar com o alcance dos objetivos da gestão.

Apesar dos avanços consolidados no plano internacional e da adoção em Referenciais do Tribunal de Contas da União (TCU) e nos atos normativos da Controladoria-Geral da União (CGU), a disciplina estabelecida pela Lei nº 14.133/2021 não reproduz integralmente a teoria que a inspirou, incorporando diferenças conceituais relevantes que resultou em divergências normativas frente às boas práticas internacionais de governança preconizadas pelo Modelo das Três Linhas do IIA (2020)²².

As distinções serão oportunamente abordadas nos comentários dedicados a cada linha de defesa, objetivando confrontar os estilos.

¹⁷ IIA BRASIL. Instituto de Auditores Internos do Brasil. Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. São Paulo: IIA Brasil, 2013.

¹⁸ IIA BRASIL. Instituto de Auditores Internos do Brasil. Modelo das Três Linhas do IIA 2020. São Paulo: IIA Brasil, 2020.

¹⁹ TORRES, Ronny Charles Lopes de. Leis de Licitações Públicas Comentadas. 13ª ed. São Paulo: Editora Jus Podivm, 2022. 992 p.

²⁰ O modelo inicialmente concebido pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), em 2013, teve como foco promover a eficiência e a eficácia do controle interno, ao estruturar de forma clara as responsabilidades da gestão, das funções de supervisão e da auditoria interna, fortalecendo a governança e a gestão de riscos nas organizações. Em 2020, o modelo foi revisado e passou a se chamar apenas Modelo das Três Linhas, com uma abordagem mais estratégica e voltada à criação e proteção de valor, além da eficiência operacional.

²¹ O Modelo das Três Linhas do IIA (2020) propõe uma aplicação ao setor público e encontra-se estruturado em seis princípios fundamentais, que orientam sua implementação e compreensão: Governança, Funções do corpo diretivo, Gerenciamento e funções de primeira e segunda linha, Funções da terceira linha, Independência da terceira linha, Criação e proteção de valores. *The Institute of Internal Auditors* (2020). *The Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense*. 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: 14. Jul. 2025.

²² ALVES; ZYMLER.

A primeira linha de defesa é composta por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade.

Na ótica estabelecida pelo legislador, os agentes públicos e as autoridades diretamente envolvidas nos procedimentos licitatórios deverão atuar preventivamente gerenciando riscos e estabelecendo controles internos em suas rotinas, agindo de modo corretivo para resolver eventuais lacunas ou deficiências identificadas em seus procedimentos internos, valorizando o controle intraorgânico²³²⁴²⁵.

Desta forma, o foco principal recai sobre o controle gerencial, de responsabilidade da gestão operacional²⁶, compreendendo os controles primários instituídos e mantidos pelos agentes operacionais e decisórios diretamente envolvidos no processo de contratação, oportunidade em que poderão realizar as intervenções necessárias com vistas à mitigação dos riscos identificados, evitando que tais medidas precisem ser adotadas pelos órgãos especializados de controle interno e externo.

Em suma, a primeira linha de defesa configura-se como a instância primária (ou instância interna de governança) de prevenção e mitigação de riscos no nível operacional; representada pelos agentes públicos diretamente responsáveis pela execução das atividades de rotina, pela implementação dos controles internos nos procedimentos licitatórios e o monitoramento contínuo dos riscos. A atuação tempestiva desses agentes visa evitar a necessidade de intervenções corretivas por parte dos órgãos especializados de controle interno e externo. Trata-se, portanto, da linha mais próxima da gestão operacional, cuja responsabilidade é essencial para a integridade e a eficácia do sistema de governança delineado pela Lei nº 14.133/2021.

²³ Instrução Normativa Conjunta nº 1/2016, do então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e da Controladoria-Geral da União (CGU), bem como na Seção II do anexo da Instrução Normativa nº 3/2017, da CGU.

²⁴ Nessa linha de inteligência, o Enunciado 19 do I Simpósio de Licitações e Contratos da Justiça Federal (2022) menciona que a implementação de controles internos da gestão de que trata a Lei nº 14.133/2021, sejam eles preventivos ou corretivos, cabe aos gestores envolvidos na instrução do processo administrativo de contratação e às instâncias de governança na ocasião de elaboração do Plano de Tratamento de Riscos do Macroprocesso de Contratação. É importante o registro de que os enunciados não ostentam caráter vinculante, pois as jornadas que aprovam as redações se apresentam como um fórum de discussão acadêmico, que visa o aprofundamento da compreensão de temas controvertidos do direito com o objetivo de aprovar enunciados com diretrizes para interpretação das normas jurídicas.

²⁵ DE AMORIM.

²⁶ Segundo o Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU, a gestão operacional e os procedimentos rotineiros de riscos e controles internos constituem a primeira linha de defesa na gestão de riscos. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2018. 154 p.

Para o TCU²⁷ e a Controladoria-Geral da União²⁸, dúvidas não há de que alta administração se insere funcionalmente na primeira linha de defesa.

A partir de uma interpretação sistemática da Lei nº 14.133/2021, já é possível sustentar esse entendimento com base na leitura conjunta do parágrafo único do art. 11, c/c com o inciso I do art. 169.

Já a segunda linha de defesa é composta pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade. Essa segunda camada envolve o controle intraorgânico, pois os atores são órgãos dotados de competências especializadas, cuja responsabilidade consiste em auxiliar e supervisionar a conformidade da atuação dos atores da primeira linha, fornecendo assessoria, orientação e monitoramento, contribuindo, assim, para efetividade das medidas de controle e gestão de riscos previamente adotadas, afastando riscos residuais.

Nesse contexto, compreende-se que as instâncias da segunda linha de defesa estão situadas no nível da gestão²⁹, são destinadas a apoiar o desenvolvimento e o fortalecimento dos controles internos da organização (gestão)³⁰, exercendo atividades de supervisão e monitoramento dos controles internos executados pela primeira linha, assegurando que as ações executadas pelos agentes operacionais estejam em conformidade com as políticas, normas e objetivos institucionais.

Por fim, a terceira linha de defesa representa o controle interorgânico, composto pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo Tribunal de Contas, com atuação voltada para atividade de consultoria, avaliação e assessoria independentes e objetivas acerca da adequação e eficácia das práticas de governança, gestão de riscos e controles internos preventivamente implementadas pelas duas primeiras linhas de defesa, sem prejuízo do controle quanto à conformidade das leis, dos regulamentos, dos atos e contratos, e ao atingimento dos objetivos institucionais da organização.

Em relação à segunda e à terceira linhas de defesa, há diferenças relevantes entre o que estabelece a Lei nº 14.133/2021 e o modelo internacional proposto pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), atualizado em 2020.

²⁷ Acórdão TCU nº 2.450/2024-Plenário, relatoria do Ministro Aroldo Cedraz. Outra referência pode ser encontrada no seu portal oficial. Disponível em: <https://licitacoescontratos.tcu.gov.br/2-governanca-das-contratacoes-publicas-2/>. Acesso em: 12. Jul. 2025.

²⁸ Reconhecido nos atos normativos que tratam da estrutura de governança e controle da Administração Pública federal, conforme se depreende dos arts. 12 e 16 da Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 1/2016 e dos itens 6 a 9 da Instrução Normativa CGU nº 3/2017.

²⁹ BRASIL, Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de gestão de riscos*, op. cit.

³⁰ Arts. 3º a 7º, da Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 1/2016 e itens 11 e 12 da Seção II, do Anexo da Instrução Normativa CGU nº 3/2017.

No modelo estabelecido pela Lei nº 14.133/2021, o controle interno está situado na segunda linha de defesa, enquanto o Modelo das Três Linhas do IIA (2020) posiciona a auditoria interna na terceira linha³¹.

Já os Tribunais de Contas integram a terceira linha de defesa na NLLC. Por outro lado, no modelo internacional, os órgãos de controle externo, reguladores, auditores independentes e outras instâncias de governança são considerados como linhas adicionais³², atuando fora da estrutura organizacional da organização. Esses agentes têm a função de fornecer avaliações objetivas e independentes, tanto para as partes interessadas externas à organização quanto para as instâncias internas de governança e para a alta administração.

Onde estão as divergências?

Conforme orienta o Modelo das Três Linhas do IIA (2020)³³, bem como os atos normativos da Controladoria-Geral da União (CGU)³⁴ e os Referenciais de Gestão de Riscos (2018)³⁵ e de Políticas Públicas (2020)³⁶ do TCU, a auditoria interna integra a terceira linha de defesa no âmbito da gestão de riscos, operando de modo independente em relação à gestão executiva, sem subordinação funcional às instâncias operacionais, e reportando-se diretamente à alta administração ou à instância máxima de governança da entidade.

A questão que se coloca reside no enquadramento funcional da unidade de controle interno do órgão ou entidade quando desempenha atividades típicas de auditoria interna³⁷, tendo como elemento central a necessidade de evitar sobreposição de funções entre as linhas de defesa.

³¹ Adotando a mesma distinção, cite-se o Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (2018); o Referencial de Controle de Políticas Públicas (2020); a Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 1/2016 e a Instrução Normativa CGU nº 3/2017.

³² A expressão “linhas adicionais”, utilizada no Modelo das Três Linhas do IIA (2020), sem o complemento “de defesa”, é mais precisa, porquanto os Tribunais de Contas, reguladores e auditores independentes não integram o sistema de defesa interno da organização, atuando fora da estrutura de controle interno da organização.

³³ THE IIA. *The Three Lines Model*, 2020.

³⁴ IN Conjunta MPOG/CGU nº 1/2016, cit. IN CGU nº 3/2017, cit.

³⁵ BRASIL. TCU, *Referencial básico de gestão de riscos*, cit.

³⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial de controle de políticas públicas*. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesenvolvimento); Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec); Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), 2020. 150 p.

³⁷ Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU (2020), o controle interno integra a terceira linha de defesa e é responsável pela auditoria interna e condução de avaliações objetivas e independentes sobre a adequação e a eficácia de controles internos, processos e estruturas criados para apoiar a boa governança pública (IIA, 2019). BRASIL, Tribunal de Contas da União. *Referencial de controle de políticas públicas*, op. cit.

Considerando que a auditoria interna constitui uma das principais funções exercidas no âmbito do controle interno e, à luz das diretrizes estabelecidas pelo Modelo das Três Linhas do IIA (2020), pelos atos normativos da CGU e pelos Referenciais Orientadores do TCU, quando a unidade de controle interno desempenha atividades típicas de auditoria interna com independência, sua atuação será enquadrada na terceira linha de defesa, em observância aos princípios da independências e segregação de funções que regem a IIA (2020).

No entanto, como esse entendimento diverge da classificação adotada pela Lei nº 14.133/2021, que posiciona o controle interno na segunda linha de defesa, surge a dúvida: quando a unidade de controle do órgão ou entidade realiza auditorias internas com independência, ela estará funcionalmente na terceira linha, mesmo que formalmente esteja na segunda pela legislação nacional, ou deverá ser mantida na segunda linha, ainda que exerça função típica da terceira?

Diante da divergência conceitual entre o modelo normativo nacional e o internacional, será preciso compatibilizar o enquadramento formal previsto na legislação brasileira e o posicionamento funcional adotado pelo padrão internacional, que segue as boas práticas, sendo esse reconhecimento essencial para evitar sobreposição de funções e garantir a adequada distribuição de competências e a eficácia do controle interno.

Da mesma forma, o enquadramento dos Tribunais de Contas na terceira linha de defesa, conforme previsto na Lei nº 14.133/2021, contrasta com o modelo internacional, com os Referenciais de Gestão de Riscos (2018) e de Políticas Públicas (2020), e com os atos normativos da CGU, que os classificam como instâncias externas, atuando fora da estrutura interna do sistema de defesa da organização, e os enquadram como linhas adicionais voltadas ao fortalecimento dos controles internos e recomendações estratégicas à gestão³⁸.

É imprescindível destacar, no entanto, que as competências atribuídas aos Tribunais de Contas decorrem diretamente do texto constitucional e, ainda que o modelo das linhas de defesa tenha sido concebido como instrumento de organização e orientação das atividades de controle no âmbito da Administração Pública, não se pode confundir tal

³⁸ O posicionamento dos Tribunais de Contas na terceira linha de defesa foi objeto de críticas por doutrina autorizada em matéria de controle externo, ao afirmar que: “Não obstante a liberdade do legislador de estruturar o controle da forma que melhor lhe aprouver, entende-se que o desenho da Lei nº 14.133/2021 é incompatível com a autonomia funcional dos órgãos de controle externo, que atuam a partir de critérios próprios, em auxílio ao Congresso Nacional”. ALVES; ZYMLER, *Processo do Tribunal de Contas da União*, cit.

arranjo conceitual com a natureza institucional dos órgãos de controle externo, que promove avaliações revestidas de independência, objetividade e competência técnica, as quais incidem sobre os atos administrativos com vistas à fiscalização da gestão governamental dos recursos públicos, havendo, portanto, nítida separação funcional que inviabiliza sua integração à estrutura organizacional da Administração.

Diante da análise aprofundada das três linhas de defesa, é possível afirmar que, na Lei nº 14.133/2021, enquanto as duas primeiras linhas de defesa integram a estrutura de gestão, por meio do gerenciamento operacional e da supervisão dos riscos, exercendo atividades diretamente vinculadas ao processo de gestão de riscos e aplicação de controles internos, a terceira linha atua de forma independente em relação à gestão, incumbindo-se da avaliação dos componentes de governança eventualmente implementados no processo de contratação pelos agentes das duas primeiras linhas, promovendo, com isso, um ambiente institucional voltado à melhoria contínua e à inovação.

2.2 Enfoque pragmático.

Apesar da densidade conceitual relativa a um tema tão inovador, o TCU tem adotado abordagem bastante pragmática, especialmente no contexto das Representações previstas no art. 170, § 4º, da Lei nº 14.133/2021, que regula o controle social. Com foco no princípio da eficiência (art. 37 da CRFB) e na racionalização administrativa, o TCU tem reiterado que o acionamento direto da Corte, sem a prévia atuação das instâncias internas — primeira e segunda linhas de defesa — pode acarretar duplicidade de esforços, desperdício de recursos e prejuízo ao interesse público³⁹. Neste sentido, vem consolidando uma atuação subsidiária, reforçando a necessidade de coordenação entre os mecanismos de controle interno e externo^{40 41}, promovendo o fortalecimento da

³⁹ Interessante observar, neste contexto, as reflexões trazidas por Juliana Palma, que, embora reconheça o mérito do esforço do TCU em racionalizar sua atuação para coibir representações oportunistas, adverte para os riscos de uma aplicação acrítica do modelo das linhas de defesa, especialmente diante de ilegalidades graves que demandam resposta imediata do órgão de controle externo, como casos de corrupção ou ilegalidades graves. PALMA, Juliana Bonacorsi de. *O controle do TCU em linhas de defesa*. JOTA, 26 jun. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/o-controle-do-tcu-em-linhas-de-defesa>. Acesso em: 25 jul. 2025.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.705*. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, DF, jul. 2020. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28 jul. 2025.

⁴¹ FERRAZ, Luciano; MOTTA, Fabrício. Controle das contratações públicas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.). *Manual de licitações e contratos administrativos: Lei 14.133, de 1º de abril de 2021*. 4. ed., rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2025..

governança institucional como condição prévia à provocação do órgão de controle externo⁴².

Contudo, é fundamental advertir que essa diretriz de racionalidade administrativa não pode comprometer a independência funcional dos Tribunais de Contas, cuja competência decorre diretamente do texto constitucional. Neste sentido, o Enunciado 59, aprovado pelo IBDA na Jornada de Vitória (2024), orienta que a atuação dos tribunais de contas nas representações previstas no art. 170, § 4º, da Lei n. 14.133/2021, não está condicionada à prévia provocação de outros órgãos, entidades e agentes.

Trata-se, portanto, de uma diretriz de boa governança, que não se confunde com condição de procedibilidade imposta aos jurisdicionados ou interessados, tampouco pode ser interpretada como limitação à atuação dos Tribunais de Contas. A preservação da autonomia institucional e da prerrogativa constitucional conferida aos órgãos de controle externo impõe que esses parâmetros sejam compreendidos inequivocamente como instrumentos de racionalização administrativa, e não como requisitos formais que condicionem o exercício legítimo de suas competências constitucionais⁴³.

Encerrando a análise deste tema instigante e desafiador, entre as diversas abordagens examinadas e as especificidades que o cercam, merece especial destaque a crítica formulada por Ronny Charles, ao mencionar que, embora reconheça o mérito da adoção da estratégia das linhas de defesa e da incorporação do modelo internacional à legislação brasileira, adverte para a inadequação da previsão legal que, ao buscar aprimorar a governança nas contratações públicas, acaba por impor uma modelagem única de controle a todas as unidades federativas. O autor ressalta que essa uniformização normativa desconsidera as realidades e as especificidades regionais e locais, o que pode gerar

⁴² Acórdão de Relação TCU nº 572/2022-Plenário, relatoria do Ministro Vital do Rêgo; Acórdão de Relação TCU nº 1.061-Plenário, relatoria do Ministro Aroldo Cedraz; Acórdão de Relação TCU nº 1.089/2022-Plenário, relatoria do Ministro Antônio Anastasia; Acórdão de Relação TCU nº 1.123/2022-Plenário, relatoria do Ministro Aroldo Cedraz; Acórdão de Relação TCU nº 1.293/2022-Plenário, relatoria do Ministro Aroldo Cedraz; Acórdão de Relação TCU nº 1.405/2022-Plenário, relatoria do Ministro Augusto Nardes; Acórdão de Relação TCU nº 1.805/2022-Plenário, relatoria do Ministro Vital do Rêgo; Acórdão de Relação TCU nº 1.882/2022-Plenário, relatoria do Ministro Marcos Bemquerer; Acórdão de Relação TCU nº 2.088/2022-Plenário, relatoria do Ministro Augusto Sherman; Acórdão de Relação TCU nº 2.134/2022-Plenário, relatoria do Ministro Marcos Bemquerer; Acórdão de Relação TCU nº 2.454/2022-Plenário, relatoria do Ministro Marcos Bemquerer; Acórdão de Relação TCU nº 2.591/2022-Plenário, relatoria do Ministro Aroldo Cedraz; Acórdão TCU nº 10038/2023-Segunda Câmara, relatoria do Ministro Vital do Rêgo; Acórdão de Relação TCU nº 1.354/2023-Plenário, relatoria do Ministro Antonio Anastasia; Acórdão de Relação TCU nº 1.669/2023-Plenário, relatoria do Ministro Antônio Anastasia.

⁴³ INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. *Enunciados sobre a Lei nº 14.133/2021 – Parte 1: Jornada de Vitória*. Brasília: IBDA, 2025. Disponível em: <https://ibda.com.br/wp-content/uploads/2025/01/Enunciados-do-IBDA-Jornada-de-Vitoria-Lei-14133-21-definitivo-reposicionados-e-renumerados-1.docx-1.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2025.

dificuldades práticas de implementação e restringir a autonomia administrativa dos entes subnacionais, os quais deveriam decidir a maneira mais adequada para a alocação de recursos humanos e a definição de suas responsabilidades no procedimento licitatório e contratual⁴⁴.

A crítica formulada pelo autor é absolutamente pertinente e encontra respaldo nas orientações e na jurisprudência do TCU⁴⁵.

Mais do que isso, a crítica de Ronny Charles ressalta um ponto central do tema: a governança não é um fim em si mesma, mas um instrumento funcional destinado a promover a eficiência, a integridade e a efetividade na gestão pública.

Dessa forma, a implementação da governança deve ser compatível com a realidade organizacional de cada ente federativo, ajustando os modelos à sua capacidade institucional, objetivos e grau de exposição aos riscos, evitando a criação de estruturas burocráticas ou controles excessivos que comprometam a eficiência, a integridade e a efetividade das contratações públicas. Isso porque a imposição de modelos uniformes e complexos – sob o pretexto de se implementar uma “governança adequada” –, desconsiderando as realidades dos entes subnacionais, contraria a lógica finalística da governança que é direcionar a atuação administrativa à obtenção de resultados efetivos para a sociedade.

Por fim, a menção ao termo “instrumento funcional” não é meramente retórica, pois, embora a governança não seja uma panaceia ou deva ser concebida como uma solução infalível para todos os problemas governamentais, deve haver um nível de concretude razoável na sua implementação.

Por fim, a referência à governança como “instrumento funcional” reforça que, embora não se trate de solução infalível para todos os desafios da administração pública, sua implementação deve alcançar um nível de concretude razoável na sua implementação, compatível com os objetivos das contratações do órgão ou entidade. Nesse sentido, a melhor doutrina defende que a governança constitui uma premissa essencial, cujo aprimoramento contínuo e sistemático deve ser considerado em todos os níveis de governo, sendo capaz de gerar legados positivos e sucessivos, para elevar o patamar das entregas públicas nos entes que lhe conferirem a devida centralidade⁴⁶.

3. Considerações finais.

⁴⁴ TORRES, Ronny Charles Lopes de, *op. cit.*

⁴⁵ BRASIL. TCU, *Licitações e Contratos: Orientações e Jurisprudência do TCU*, cit.

⁴⁶ NARDES et al., 2025.

A governança tem ganhado crescente relevância na literatura e nos debates contemporâneos sobre a administração pública. Dado o elevado grau de plasticidade do seu conceito, a cada nova abordagem, o desafio que se impõe é assegurar que sua invocação não se restrinja a uma formulação genérica ou conceitualmente vaga, mas que se traduza em um instrumento efetivo de transformação da realidade⁴⁷.

Acolhendo as recomendações do TCU, a Lei nº 14.133/2021 incorpora o Modelo das Três Linhas de Defesa como instrumento de fortalecimento da governança nas contratações públicas, reforçando a necessidade de se estabelecer a articulação institucional entre os agentes da gestão operacional, os mecanismos de controle interno e as instâncias de auditoria independente.

Essa estrutura, orientada para uma atuação coordenada entre as três instâncias, promove maior clareza na definição dos papéis e responsabilidades, contribuindo para o fortalecimento e aprimoramento do sistema de contratações públicas, como foco na prevenção de riscos e no controle preventivo.

Sem dúvida, a Lei nº 14.133/2021 representa um avanço substancial no sistema de contratações públicas, ao reposicioná-las dentro de uma lógica de gestão orientada à integridade, à eficiência e à responsabilização, conferindo densidade normativa e concretude ao modelo de governança pública no Brasil.

Para efetivar essa transformação, é necessário que a cultura organizacional da administração pública se reformule, de modo a internalizar práticas de governança em todos os seus níveis, como parte de um processo contínuo de amadurecimento e consolidação institucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Francisco Sérgio Maia; ZYMLER, Benjamin. Processo do Tribunal de Contas da União. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 615 p.

⁴⁷ BAPTISTA, Patrícia; DE CARVALHO, Victor Aguiar. Da governança global à governança pública: polivalência do conceito e abertura a interdisciplinaridade. In: *Governança Global*, v. 2. Arraes Editores, 2021.

BAPTISTA, Patrícia; DE CARVALHO, Victor Aguiar. *Da governança global à governança pública: polivalência do conceito e abertura à interdisciplinaridade*. In: Governança Global, v. 2. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

DE AMORIM, Rafael Amorim. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos: Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021 / coordenado por Cristiana Fortini, Rafael Sérgio Lima de Oliveira, Tatiana Camarão. Belo Horizonte: Fórum, 2022. 642p.

FERRAZ, Luciano; MOTTA, Fabrício. Controle das contratações públicas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.). Manual de licitações e contratos administrativos: Lei 14.133, de 1º de abril de 2021. 4. ed., rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

FILHO, Marçal Justen. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas. 2. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

NARDES, João Augusto Ribeiro; COLMENARES PÁRAMO, David Rogelio; VIEIRA, Luis Afonso Gomes; FARINON, Cristiane Nardes; TORRES, Eber Omar Betanzos; DELGADO, Israel González. Governança pública: desafio para a América Latina e o Caribe. Belo Horizonte: Fórum, 2025. 408 p.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. Governança Pública: o desafio do Brasil / prefácio de Jorge Gerdau Johannpeter. – 3ª edição revista e atualizada. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 399 p.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. O controle do TCU em linhas de defesa. JOTA, 26 jun. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/controle-publico/o-controle-do-tcu-em-linhas-de-defesa>. Acesso em: 25 jul. 2025.

TORRES, Ronny Charles Lopes de. Leis de Licitações Públicas Comentadas. 13ª ed. São Paulo: Editora Jus Podivm, 2022. 992 p.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS NACIONAIS

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Dispõe sobre licitações e contratos administrativos. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 abr. 2021. Disponível

em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. Secretaria de Gestão. Portaria nº 8.678, de 19 de julho de 2021. Dispõe sobre a governança das contratações públicas no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/portarias/portaria-seges-me-no-8-678-de-19-de-julho-de-2021>.

Acesso em: 25 jul. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. 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, DF: CGU; MPOG, 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: 25 jul. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, SFC, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 25 jul. 2025.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Licitações e Contratos: Orientações e Jurisprudência do TCU. Disponível em: <https://licitacoescontratos.tcu.gov.br/2-governanca-das-contratacoes-publicas-2/>. Acesso em: 12 jul. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. Edição 3. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020. 242 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial de controle de políticas públicas. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesenvolvimento), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec) e Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), 2020. 150 p.

IIA BRASIL. Instituto de Auditores Internos do Brasil. Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. São Paulo: IIA Brasil, 2013.

IIA BRASIL. Instituto de Auditores Internos do Brasil. Modelo das Três Linhas do IIA 2020. São Paulo: IIA Brasil, 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *The Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense*. 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: 14 jul. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Enunciados sobre a Lei nº 14.133/2021 – Parte 1: Jornada de Vitória. Brasília: IBDA, 2025. Disponível em: <https://ibda.com.br/wp-content/uploads/2025/01/Enunciados-do-IBDA-Jornada-de-Vitoria-Lei-14133-21-definitivo-reposicionados-e-renumerados-1.docx-1.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2025.