

Controle das Contratações - As três linhas de defesa. Papéis. Critérios e forma de atuação

Site: [Plataforma de Educação a Distância da ESMPU](#)

Impresso por: NED DIED

Curso: Contratações Públicas do Ministério Público da União

Data: segunda, 6 Mai 2024, 10:03

Livro: Controle das Contratações - As três linhas de defesa. Papéis.
Critérios e forma de atuação

Índice

Parte 1

Parte 2

Parte 3

Parte 4

Parte 5

Parte 6

Parte 7

Parte 8

Parte 9

Parte 10

Bibliografia

I - Controle das contratações. Aspectos gerais.

Um dos trechos da Nova Lei de Licitações e Contratos e Contratos (NLLC) que, até certo ponto inovador em muitos aspectos, é haver um trecho destinado a controle – é o Capítulo III do Título IV: Do Controle das Contratações.

Bom, não poderia deixar de observar uma questão deveras inusitada, a de que tal capítulo se insere em um título que afirma: DAS IRREGULARIDADES. Em caixa alta, como deve ser, segundo as normas redacionais para textos legislativos, mas o problema não está aí, ou melhor, a questão que salta aos olhos e é por vezes inusitada é o controle estar dentro de um viés de irregularidade, de má-versação dos recursos públicos dirão alguns.

Além do que, por certo que não contribui para melhorar a visão de controle, que é quase sempre visto como algo sancionador e com gana de encontrar desvios ou algo que possa ser o fiscal sancionador, o auditor policialesco já não está na moda, já não é a auditoria e o controle cerceador, mas o colaborador, o que busca entender o processo e se inserir – com outra visão – no mundo das auguras do gestor.

Veja-se que já se está entrando na seara do controle e até de auditoria, mas é preciso, antes, por certo, definir alguns conceitos importantes que a NLLC traz explícita ou implicitamente. Mas não sem antes destacar que, em que pese o Controle se inserir num título de Irregularidades, o tratamento dado ao tema controle não é somente ligado a irregularidades, mas é muito mais que isso e se liga também à eficiência, eficácia, efetividade e outros, o que se espera de todos os processos e o das contratações não pode – até mesmo pela sensibilidade, especialmente de recursos envolvidos – estar alheio a isso.

Controle:

- 1 Ato de dirigir qualquer atividade, fiscalizando-a e orientando-a do modo mais conveniente.
- 2 Aparelho que regula o mecanismo de certas máquinas; comando.
- 3 TECN Dispositivo ou sistema (como alavancas, cabos, partes móveis) que controla os movimentos de máquina, instrumento etc.
- 4 Fiscalização e domínio de alguém ou alguma coisa: Controle de si mesmo. Controle dos impulsos, das emoções, das paixões.
- 5 ECON Fiscalização das finanças.

<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/controle>

Definição de Contratos:

Contrato é todo acordo de vontades, firmado livremente pelas partes, para criar obrigações e direitos recíprocos. (MEIRELLES, 2002, p. 205).

Partindo do conceito 1 de Controle do respeitado dicionário Michaelis bem como do conceito de contrato do saudoso e eminente professor Heli Lopes Meireles, obra revisada, percebe-se uma clara definição no sentido de que a fiscalização e a indicação de rumos é a tônica para as avenças públicas. Algo que se coaduna com a *mens legis* da NLLC, que busca organizar e sistematizar com maior cuidado: organização e verificação por todos – sociedade e agentes públicos – sobre as contratações públicas.

A partir daí, necessário destacar que a NLLC, especialmente no Capítulo aqui tratado, possui o acréscimo de importantes diretrizes e até mecanismos para atingimento do objetivo a que se propõe.

Isso é demonstrado, por exemplo, no *caput* do art. 169 da NLLC, que já privilegia aspectos importantes ligados ao controle e até à auditoria interna, já que destaca a gestão de riscos e o controle preventivo, como elemento essencial as linhas de defesa.

São muitos conceitos novos para os que se debruçam no tema das licitações, mas vamos tentar, pouco a pouco, esclarecer cada um deles, buscando, em alguns casos até informar de onde vêm tais conceitos.

Antes de adentrar no texto da lei, importante destacar certa confusão entre controle e auditoria – distinção de suma importância.

Em que pese sempre estar com olhos voltados ao “copo meio cheio” do que ao “copo meio vazio”, sempre destacando os aspectos positivos de tudo e esta norma não seria exceção, não podemos deixar de tratar mesmo que sucintamente de certas confusões que a norma pode ter trazido aos intérpretes – nós então, certo? Eu e vocês e todos que atuam em qualquer nível nas contratações públicas.

Bom, ao adentrar mais detidamente ao texto legislativo que trata do controle das contratações – arts. 169 a 173 – vê-se logo de início que a norma busca primordialmente seguir método mais cauteloso, ao priorizar o controle preventivo. Ademais, a gestão de riscos foi contemplada com clareza e já vinculando controle à gestão de riscos, já que uma coisa, por óbvio, não pode estar desconectada da outra, embora controle englobe muitas outras questões. Entretanto, é outro aspecto que provavelmente chamará mais atenção dos operadores das licitações em todos os níveis: linhas de defesa. Mas o que são linhas de defesa? Essa questão é importante e requer buscar as suas origens. Contudo, há um relevante aspecto a se esclarecer primeiramente sobre o início dos artigos sobre o controle.

Ao privilegiar o controle com um trecho específico sobre o assunto e, ainda, destacando logo de início gestão de riscos e controle preventivo, fica claro que a lei não mais deseja que o assunto fique esquecido, pois na lei anterior (8.666/93) aparecia de forma muito esparsa e o não destaque fazia com que muitos processos ligados a contratações e o próprio processo específico de contratações tivessem o controle e a gestão de riscos como aspectos subjetivos, não obrigatórios ou não implementados. Isso até que o controle externo identificasse e os recomendasse ou até determinasse ou mesmo, e ainda pior, quando ocorria a materialização do risco – ou seja, evento que impactava a boa e regular contratação –, muitas vezes de enorme impacto.

Dessa forma, agora, a partir da implantação completa da NLLC, a gestão de riscos não pode mais ser um objetivo a ser atingido, algo a ser perseguido. Deve, sim, ser algo concretamente implantado no processo de contratações – e tomara em todos os outros processos – como elemento fundamental e obrigatório nas contratações.

Além disso, o mesmo se pode dizer sobre o controle preventivo. É obrigatório e não se trata, apenas, sobre controle de uma das etapas do processo de contratação ou sobre uma parte ou elemento específico, é sobre todo o processo ligado a contratações. Seja o processo específico de contratações, sejam processos acessórios às contratações, inclusive subprocessos que interferem de alguma forma sobre as contratações, por exemplo, os ligados aos planos de contratação, de pagamentos das contratações e, pode se afirmar, até mesmo sobre os processos de escolhas e nomeações para atividades sensíveis nas contratações, como pregoeiros, fiscais de contratos, servidores designados para realizar a pesquisa de preços ou os termos de referência, entre outros. Pois, caso se interprete o art. 169 como apenas ligado ao processo específico da contratação se perde o que se considera o mais fundamental nesse dispositivo legal, entendendo que a *mens legis* do artigo é justamente estabelecer critérios que garantam uma contratação melhor, que seja verdadeiramente contratado aquilo que seja a melhor proposta para a administração pública, sabendo sempre que a melhor proposta é, antes, algo que seja realmente necessário para que o órgão cumpra sua missão institucional.

Por certo que muitos gestores do serviço público se preocupavam bastante com a melhor proposta para a compra, por exemplo, daquele veículo, mas poucos tinham a mesma preocupação em saber se a melhor proposta, antes de ser para aquele veículo específico, é a análise prévia, ou seja, se a compra de um veículo é realmente necessária e oportuna.

A melhor proposta nunca será – não importa qual valor – um produto ou serviço que não seja realmente necessário, diria até imprescindível, para contribuir para a missão institucional. Destarte, o aludido artigo, ao tratar de gestão de riscos e controle preventivo, certamente se vincula a um processo amplo, global, mesmo porque gestão de riscos só existirá se for integral.

Qualquer processo, mesmo que acessório, caso não seja conduzido com esses mesmos princípios do controle e da gestão de riscos, poderá macular toda a contratação. Exemplos de contratações bem conduzidas de compras desnecessárias temos aos montes na administração pública brasileira. Muitas vezes compra-se por preço justo o que sequer deveria ter sido comprado. Imagine quando se compra o desnecessário por preço superfaturado.

II - As três linhas de defesa

Feita essa contextualização passamos a adentrar especificamente nos artigos da NLLC.

Importante destacar que o conteúdo deste curso não tem a pretensão de esgotar o tema, seria mais que ser pretensioso, seria ingenuidade querer esgotar assunto que deve ainda ser muito debatido na administração pública.

Então, sendo redundante, vamos começar do início, mesmo porque o art. 169, primeiro artigo que trata do Capítulo Do Controle das Contratações é de uma enorme riqueza e já temos uma polêmica – não se esqueçam de uma importante frase do início, sobre o controle das contratações: vamos olhar o copo meio cheio.

Já se falou bastante sobre controle preventivo que a lei privilegia – óbvio que o controle *a posteriori* nunca será proibido, a própria Carta Magna prevê – vide, por exemplo, os arts. 70 a 75 da CF/88 – e, também, já se falou sobre a gestão de riscos, mas vale ainda ressaltar, sobre esse tema, que a literalidade da norma destaca “práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos”.

Então, se existia gestor ou órgão inteiro que deixava para depois, como uma prática prospectiva, um princípio a ser buscado, agora não há mais o que fazer, após a implantação integral da norma deve concretizar a gestão de riscos e isso pode envolver, a depender de cada situação, uma reestruturação de processos, setores e unidades inteiras talvez.

A partir disso, o art. 169 apresenta um conceito que certamente não são todos os servidores públicos que estão familiarizados, as **linhas de defesa**.

Bom, importante destacar inicialmente de onde vem esse termo e o que significa aqui na NLLC.

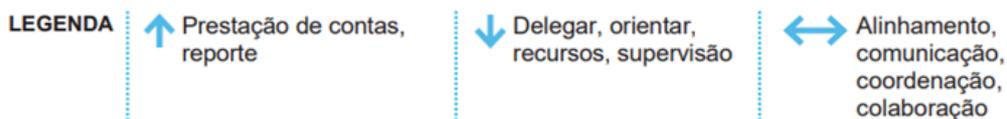
As três linhas de defesa é um modelo elaborado e divulgado pelo The *Institute of Internal Auditors (The IIA)* com representação do Brasil – IIA BRASIL –, intitulado, à época, de Modelo das Três Linhas de Defesa, modelo que definiu papéis e responsabilidades ligados à gestão de riscos e controle.

Uma primeira questão que não pode passar despercebida é sobre a atualização desse modelo pelo IIA, que ocorreu em julho de 2020. Em que pese a NLLC ter sido promulgada em junho de 2021, quase um ano após a atualização, sabemos que o processo legislativo da NLLC se iniciou muito tempo antes, com a Comissão Temporária do Senado Federal, isso em 2013. Além disso, pode ter havido uma série de fatores para que o artigo 169 tenha tratado como linhas de defesa. Pode até mesmo ter havido desinteresse e aqui não vai uma crítica, muito ao contrário, não se fala de desinteresse laboral, o qual flerta com a desídia, mas desinteresse conceitual por terem identificado que se utilizaram de um modelo do IIA como ponto de partida para seu sentido ser alterado e essa hipótese ganha ainda mais contorno quando se percebe que há mais que apenas um nome que destoava da atualização do IIA – isso veremos mais à frente –, que agora o define como Modelo das Três Linhas, não mais aparece o termo defesa, pois se identificou que o controle e a gestão de riscos devem existir não apenas como medida defensiva, não pode já há tempos se vincular apenas a prevenir e conter ameaças, mas focar também nas oportunidades.

Além disso, fica claro que é apenas uma questão de nomenclatura, pois outros trechos da NLLC se vincula não ao antigo, mas se coaduna com o novo Modelo das Três Linhas do IIA, cite-se o art. 170, que afirma claramente que os órgãos de controle devem levar em consideração em suas atuações os critérios de oportunidade.

Vejamos então o novo modelo:

O Modelo das Três Linhas do The IIA



<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf> e

Merecem destaque algumas questões importantes. Primeiro que quando qualquer modelo, lei, norma etc. tratar de controle não se estará ligado a auditoria, controle em um sentido *lato* se liga aos processos internos e sistematizados que organizam as atividades para que elas não sejam feitas em modo automático, que não se realize nada de improviso, mas que as atividades estão ligadas a um processo, com um objetivo e existem mecanismos para que os desvios sejam ao menos mitigados. Por exemplo, quando se institui um sistema em que um ofício, por exemplo, só pode ser acessado por quem tem um certo privilégio no sistema, isso é um controle ligado à visibilidade do documento. No MPF, por exemplo, definimos no sistema Único o grau de visibilidade e um documento restrito será visto, por exemplo, por aqueles para quem se dá visibilidade.

Outra questão não menos importante é perceber que o senso comum, quando se fala de controle, já diz que se trata da auditoria interna (isso é com a Audin) e isso nem sempre é verdade. Bom, o mais adequado talvez seria tratar de auditoria interna sempre como auditoria interna mesmo, não como controle interno, mas isso é discussão para outra reflexão e não se quer exagerar na ortodoxia a ponto de discordar da lei ou dizer que é mal feita ou não, mesmo porque esse não é o intuito – lembrem-se de olhar o copo meio cheio – não colabora em nada.

Então vamos ter de perceber que a lei, mesmo que muitos a entendam como confusa em alguns pontos, ao tratar de controle interno ou simplesmente controle não está ligada necessariamente à auditoria interna, mas às vezes está como sentido geral – tem de ser analisada em cada caso –, mas quando tratar de órgão de controle interno ou responsável por fiscalização do controle estará sim se referindo à auditoria interna. Mas é importante ressaltar que até mesmo pelo modelo que se coaduna embora apenas parcialmente aos incisos I a III do art. 169, o controle perpassa por todas as linhas, por todos os setores administrativos. Só um detalhe: as áreas-fins das instituições também têm controles e no geral até mais fortes e rigorosos que os da área-meio, mas como estamos tratando de contratações, atividade típica da área-meio, por isso é dada ênfase a setores administrativos, sem se adentrar em controles finalísticos.

Bom, em que pese tenhamos chegado até aqui sempre olhando o copo meio cheio, em um ponto isso não será possível. É necessário destacar um ponto da lei, que é o fato da inclusão dos tribunais de contas na terceira linha, algo que, conforme o IIA, está desconectado, mesmo porque quando se trata de linhas de defesa está se falando de linhas da organização, linhas de controle para efetuar uma gestão de riscos eficaz dentro da organização, os demais controles e toda a *accountability* – vertical e horizontal – se estabelecerá, por certo, fora dessas linhas, cobrando, inclusive, que todas as linhas cumpram seus papéis.

Então, já que se está de acordo com os tribunais de contas terem entrado na terceira linha, mas não se destaca necessariamente isso como um problema grave conceitual, pois na prática os órgãos têm de realizar uma gestão de riscos e um controle efetivo independente de o controle externo ou o controle social avaliarem aquele processo ou até aquela atividade, ficando a auditoria interna, ela sim, responsável por uma avaliação sistemática e independente do máximo de processos possível – sem nunca desconsiderar a necessária avaliação sobre o custo do controle e, nesse caso em específico, o custo de uma auditoria sempre tem de ser avaliado – qual seria então o problema maior dos incisos do art. 169?

Entende-se que é incluir governança como 1ª. linha de defesa. Vejamos especificamente o inciso I do art. 169: "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".

Nesse caso, já pedindo vênua aos eminentíssimos legisladores, comissão que pensou a NLLC e seus assessores, não se pode entender de outra forma que essa estrutura é até impossível de ser implantada na prática.

A primeira linha está na base dos processos, são os que fazem os termos de referência, que preenchem os formulários solicitando as contratações, aqueles que fazem as pesquisas de preços entre muitos outros. É impossível considerar que estão neste nível "autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade". Mesmo porque, se assim consideramos deixamos de respeitar um outro aspecto importantíssimo já incorporado ao direito administrativo brasileiro e é inclusive tratado nesta NLLC, tendo um status distinto, é um princípio de aplicação desta lei (art. 5º. da NLLC), que é a **segregação de funções**.

Como pode a governança ao mesmo tempo definir risco, apetite ao risco, estratégia da instituição, avaliar se as unidades delegadas estão seguindo todas as suas diretrizes e também fazer parte desta linha inicial, base de algum processo? Por certo que isso não é possível, veja-se que na figura do modelo das três linhas, a governança está em outro estafe, fora das linhas e acima delas, recebendo *feedbacks* de todos e repassando orientações e, em alguns casos, até determinações para que a organização siga a direção definida por ela – governança.

Apesar dessas inclusões despropositadas seja da governança como primeira linha seja dos tribunais de contas como terceira linha, não podemos focar na falha ou naquilo que poderia ser para ficar ainda melhor.

Para fechar questão sobre essas linhas, partamos da segunda linha, que, conforme o conceito do próprio IIA:

Os papéis de segunda linha podem incluir monitoramento, assessoria, orientação, teste, análise e reporte sobre assuntos relacionados ao gerenciamento de riscos. Na medida em que fornecem apoio e questionamento àqueles com papéis de primeira linha e participam das decisões e ações da gestão, os papéis de segunda linha fazem parte das responsabilidades da gestão e nunca são totalmente independentes da gestão, independentemente das linhas de reporte e prestação de contas.

<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758gjob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>

Talvez, partindo desse conceito da segunda linha retirado do site do IIA, fique ainda mais claro o problema de incluir a governança na primeira linha. Seria impossível a aplicação, a prática, pois aí a segunda linha iria orientar a governança, que está no topo da instituição.

Então, resumidamente, a **primeira linha** seria a responsável pelos processos mais operacionais, pelo gerenciamento dos riscos, pela aplicação das normas e diretrizes que são definidas pela governança; já a **segunda linha** orienta, revisa, assessora, monitora; por fim, a **terceira linha** fiscaliza, mantém a prestação de contas primária, avalia todos os processos, inclusive a gestão de riscos e o respeito às normas e regulamentos, focando, atualmente em processos que contribuam com a gestão para que seja mais eficiente, eficaz, efetiva e econômica, além de outras responsabilidades presentes em outras normas e até na Constituição, como, por exemplo, reportes obrigatórios de irregularidades graves.

Vamos destacar e ressaltar coisas boas, positivas da NLLC? Então vamos lá. Há uma tese muito tranquila de se defender, que é a seguinte: qualquer servidor, em qualquer nível, em qualquer linha, tem a obrigação legal de reporte de qualquer irregularidade ou oportunidade de melhoria que identifique. Soa absurdo ouvir ou até ver declaração de determinado servidor, responsável por fazer pagamento, por exemplo, que identifica uma falha em outro departamento ou mesmo uma oportunidade de melhoria e não reporta isso, não se imiscui nesse assunto. Todo o arcabouço normativo é oposto a isso e, se buscarmos normas para que se identifique essa questão, temos por exemplo o dever de ser leal às instituições e exercer com zelo as atribuições do cargo. Nunca será leal às instituições quem percebe uma falha e não reporta e ainda se escora nas funções delegadas a ele. Inclusive este docente foi o autor de recomendação de auditoria que a instituição verificasse o porquê de um processo antieconômico ter passado por uma dezena de setores, por mais de duas dezenas de servidores e ninguém ter alertado que havia problema importante naquele processo e deveria ser revisado. Se pensarmos então em falhas graves, seria quase impossível que uma contratação fosse antieconômica se todos dentro do fluxo de um processo se conscientizarem de que todos são responsáveis. Repita-se aqui o que o docente deste curso sempre diz sobre a auditoria interna: seja lá dentro ou fora, o fracasso da gestão, da governança ou da instituição como um todo **nunca** será o sucesso da auditoria interna, ao contrário, todos fracassam ou todos ganham.

Nesse aspecto, foi importantíssimo um trecho da NLLC que afirma que todas as linhas de defesa:

quando constatarem irregularidade que configure dano à Administração, sem prejuízo das medidas previstas no inciso I deste § 3º, adotarão as providências necessárias para a apuração das infrações administrativas, observadas a segregação de funções e a necessidade de individualização das condutas, bem como remeterão ao Ministério Público competente cópias dos documentos cabíveis para a apuração dos ilícitos de sua competência.

NLLC, Art. 169, §3º. inciso II

Em que pesem opiniões contrárias, entende-se que a constatação de irregularidade, seja de sua competência específica ou não, deve ser reportada e o trecho que trata da segregação de funções se liga à forma como esse reporte se dará, pois não pode haver quebra de hierarquia e o relato deve ser feito pela via hierárquica adequada, entendendo-se ser infração funcional a identificação de uma falha, especialmente se for grave, e não reportar isso pela via adequada.

Por óbvio que agora todos os servidores não vão estudar o processo inteiramente, meio que auditando o processo, para verificar se há alguma falha grave: isso acarretaria processos intermináveis, seria uma morosidade tal que nenhuma contratação seria levada a cabo. Deve-se partir de algo razoável e caso se identifique uma falha grave, que seria impossível que aquele servidor não a tivesse identificado de acordo com as atividades que executou, entende-se ser óbvio que este deve pelo menos ser instado a se pronunciar sobre o motivo do não reporte, mesmo não sendo responsável ou causador de tal irregularidade.

Duas questões fundamentais no art. 170 sobre o controle e seus papéis. Por certo que cabe à auditoria interna a fiscalização dos atos das contratações e o *caput* do citado artigo já destaca que a fiscalização deve observar **critérios de materialidade, oportunidade, relevância e risco**. Sendo assim, o § 1º. do art. 170 se liga à prerrogativa das auditorias internas solicitar a documentação referente, por exemplo, a uma contratação e o gestor deve enviar essa documentação na íntegra e sem ser desentranhada dos autos até o final da instrução processual. Isso significa na prática o seguinte: caso a Audin perceba que um processo é relevante ou pode ter algum problema – sempre seguindo os critérios acima destacados –, irá solicitar esse processo na íntegra e o gestor deverá encaminhar ainda a tempo de haver recomendação de não seguimento do processo de contratação, se for o caso. Isso faz com que se cumpra o controle preferencial, que é o preventivo.

Outro aspecto também muito relevante sobre o art. 170 é o destaque dos legitimados por representar tanto ao controle interno – aqui entendida a auditoria interna – quanto aos tribunais de contas sobre irregularidades na aplicação da NLLC.

Para finalizar o tema sobre controle das contratações, papéis e forma de atuação, vale destacar o que nos traz o art. 171 em dois aspectos fundamentais.

Primeiro sobre oportunizar às áreas que se pronunciem sobre eventuais encaminhamentos – recomendações ou sugestões – que impactem significativamente as rotinas de trabalho das unidades envolvidas na fiscalização. Tal ação veio normatizar a metodologia que há tempos vem sendo implementada na administração pública não só federal, pois é uma tendência mundial. É a auditoria baseada em riscos – ABR, a qual busca entender os riscos, confirmar o mapeamento ou até mapear o processo e compreender totalmente os desafios por que passam os gestores, buscando aperfeiçoar não um contrato ou identificar suas falhas, mas aperfeiçoar todo o processo, sempre em conjunto com os gestores.

A Audin-MPU já possui um Manual de Auditoria de novembro de 2020 que prevê reuniões de apresentação das conclusões para que os gestores se pronunciem antes de o relatório ser emitido. Inclusive é contemplado no relatório, o plano de ação proposto pela unidade para correção ou melhorias e as justificativas ou discordâncias sobre o apresentado, como segue:

Não obstante a realização dessas interlocuções, **a fase final da auditoria requer ao menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, especialmente aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados**, sendo que toda a equipe que participará da reunião tem de conhecer profundamente o que será exposto e, preferencialmente, que seja produzida uma apresentação estruturada para perfeito entendimento de todos.

Manual de Auditoria da Audin-MPU, item 4.1.2

Art. 171, II, da NLLC.

Outra e final observação sobre o capítulo destinado ao controle diz respeito às opiniões advindas das auditorias internas.

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;

Art. 171, II, da NLLC.

Apesar de ser a base de qualquer auditor, é sempre importante o destaque, pois é, a um só tempo, uma garantia para ambos os lados. Para os gestores e todos os responsáveis pelo processo, pois não haverá recomendação baseada em ilações e também para os auditores que não se obrigam a recomendar algo sem a segurança necessária e, ainda, se o procedimento é objetivo e imparcial, a independência anda lado a lado com a imparcialidade.

Sendo assim, se a norma garante auditoria imparcial, tal regra é corolário de uma auditoria com a necessária independência tão recomendada, inclusive pelo Tribunal de Contas da União.

Não se pode deixar de ressaltar que o inciso destacado acima também passa uma importante mensagem aos *stakeholders* do processo fiscalizado, qual seja: partindo do pressuposto de que a auditoria foi realizada seguindo todas as normas, inclusive o inciso acima, a recomendação não deve ser deixada de lado, pois foi fruto de análise cuidadosa, objetiva, baseada em evidências e fundamentações tais que devem ter algum tratamento, sob pena de deixar uma vulnerabilidade importante sem o devido tratamento ou, pelo menos, ter ciência de que há aquela vulnerabilidade ou até impropriedade ou ilegalidade e caso se opte por aceitar o risco – exceto ilegalidade, por que essa não é possível transigir – tal aceitação deve estar dentro do apetite a risco definido pela organização.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2016].

<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/18804?sequencia=3>

<https://auditoria.mpu.mp.br/manuais-e-cartilhas/manuais-da-audin-mpu/audin/manuais-e-cartilhas/manuais-da-audin-mpu/manual-de-auditoria/manual-de-auditoria>

<https://vicenzisantiago.com/gestao-de-risco-e-o-modelo-de-tres-linhas-de-defesa/>

<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/controle>

<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758gjob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>

<https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-ii-a-2020>