

# A CONSOLIDAÇÃO DA SEGUNDA LINHA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: O CASO DA UNIDADE EXECUTORA DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO

André Melotti Rocha  
Bruno Giovannotti Dorsch  
Orientador: Marcos Caldeira

## RESUMO

O presente artigo demonstra a evolução normativa ocorrida desde 2017 no sistema de controle interno da Administração Pública do Estado do Espírito Santo quando da adoção do modelo de três linhas, com ênfase sobretudo nas atividades exercidas pela Unidade Executora de Controle Interno – Ueci da Secretaria de Estado da Educação. Para tanto, o trabalho se desenvolveu sob a forma de caso único, em que apresenta a legislação estadual e normas infralegais que sustentam a atual estrutura do sistema, abordando a distribuição de competências entre segunda e terceira linhas. A apresentação desses atos normativos tem como objetivo descrever e, com isso, tornar mais claro o papel de segunda linha agora atribuído à Ueci. De forma breve, conceitua-se o modelo de três linhas para, a partir daí, definir em qual delas se situa a Ueci no exercício de suas atividades, em especial os controles preventivos. Adentrou-se, por isso, na análise pormenorizada da atuação da Ueci da Secretaria de Estado da Educação, em que são apresentadas a evolução da equipe e do seu rol de competências. Demonstrou-se sua consolidação enquanto segunda linha, expondo dados relativos ao controle preventivo realizado e sua importância na prevenção e detecção de inconformidades que podem gerar responsabilização da gestão. As conclusões deste trabalho indicam sua efetiva atuação como setor de assessoramento ao órgão.

Palavras-chave: Controle Interno. Administração Pública. Linhas de Defesa.

## ABSTRACT

This article demonstrates the normative evolution that has occurred since 2017 in the internal control system of the Public Administration of the State of Espírito Santo with the adoption of the three-lines model, focusing primarily on the activities carried out by the Internal Control Executive Unit (UECI) of the State Department of Education. To this end, the work was developed in the form of a single case study, presenting state legislation

and infralegal norms that support the current structure of the system, addressing the distribution of competencies between the second and third lines. The presentation of these normative acts aims to describe and, thereby, clarify the role of the second line now attributed to the Ueci. Briefly, the three-lines model is conceptualized to then define in which of these lines the Ueci is situated in carrying out its activities, especially preventive controls. This led to a detailed analysis of the Ueci's performance at the State Department of Education, presenting the evolution of the team and its range of competencies. Its consolidation as the second line was demonstrated, exposing data related to preventive control activities and their importance in preventing and detecting non-conformities that may lead to management accountability. The conclusions of this work indicate its effective role as a supporting sector to the organization.

Keywords: Internal Control; Public Administration; Line of Defense.

## 1. INTRODUÇÃO

A atividade de controle interno das instituições públicas existe desde antes da Constituição Federal de 1988, que previu na estrutura do Estado a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta pelo sistema de controle interno de cada Poder. Nessa toada, o art. 70 da Constituição do Estado do Espírito Santo, de 1989, faz a mesma previsão. Todavia, o assunto vem ganhando protagonismo ao longo das últimas décadas, em decorrência de mudanças ocorridas na relação entre Estado e sociedade civil, que tem mostrado menor tolerância aos escândalos de corrupção e de má utilização dos recursos públicos.

Na última década, no âmbito do Poder Executivo estadual, consolidou-se o entendimento de que a atividade de controle interno deveria estar no campo da gestão pública. É nestes termos que se apresenta a Mensagem nº 82/2017 do Governador do Estado ao Presidente da Assembleia Legislativa do Espírito Santo constante do Projeto de Lei Complementar nº 015/2017 que deu origem à Lei Complementar nº 856/2017.

[...] É crescente na Administração Pública a exigência, por organismos nacionais e internacionais, de aprimoramento de seus controles internos como uma das formas de garantia e segurança para futuras relações econômicas. De acordo com o que dispõe os mais conceituados organismos que atuam no tema controle interno, há, portanto, um movimento para possibilitar a modernização e a implementação de um modelo de estrutura baseado na atuação sistêmica e na execução de ações de controle baseadas em risco. [...] Torna-se necessário o

aperfeiçoamento do arranjo legal vigente para organizar essa atuação sistêmica também no âmbito interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, definindo o papel da SECONT enquanto órgão central de controle interno, assim como as responsabilidades dos demais órgãos e entidades na aplicação integrada de ações de controle baseadas em risco.

Com a promulgação da LC nº 856/2017, promoveu-se a reestruturação da Secretaria de Controle e Transparência – Secont<sup>1</sup>, passando-se a adotar o modelo de três linhas de defesa como referência para o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo estadual. Conforme o IIA (2020), o modelo de três linhas ajuda as organizações a identificar as estruturas e processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos e facilitam uma forte governança e gerenciamento de riscos.

Nesse modelo, a primeira linha de defesa é executada pelo próprio agente público na prática de seus atos administrativos, enquanto a segunda linha é executada por instância estabelecida para realizar ações de supervisão e monitoramento dos controles internos da gestão. A terceira linha de defesa, por sua vez, é executada exclusivamente pela Secont, de modo independente e mais afastado da gestão do órgão.

Frise-se que as funções de segunda linha – monitoramento e assessoramento – estavam, antes, atribuídas à Secont (SOUZA e LOUSADA, 2017). Ou seja, o novo marco legal desonerou a respectiva Secretaria desta função.

As funções de segunda linha passam, com o novo arranjo legal, a serem exercidas pela recém criada Unidade Executora de Controle Interno – Ueci, cuja instituição e regulamentação nos órgãos e entidades possui caráter obrigatório e permanente.

É mister, portanto, descrever as evoluções normativas das regras relativas ao sistema controle interno do Poder Executivo Estadual, prescritas tanto na Constituição Federal, como na Estadual e nos atos normativos infraconstitucionais.

Determinante, ainda, avaliar, sob a ótica da teoria que fundamenta o sistema de controle em três linhas de defesa, a importância da Ueci da Secretaria de Estado da Educação – Sedu, enquanto responsável pela segunda linha no sistema de controle interno, posto que suas competências vêm sendo incrementadas desde sua criação, além das legislações que respaldaram o seu fortalecimento.

Assim, tendo em vista o contexto detalhado, este artigo tem por objetivo

---

<sup>1</sup> Órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo estadual.

apresentar de maneira estruturada a legislação que trata o tema e descrever as evoluções do sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual, a fim de descrever se elas foram capazes de fortalecer efetivamente o papel da Ueci/Sedu enquanto unidade de segunda linha.

Para alcançar o objetivo proposto, este artigo está estruturado em cinco seções, além da introdução: metodologia (seção 2), controle interno no poder executivo do Estado do Espírito Santo (seção 3), controle interno em três linhas (seção 4), a Unidade Executora de Controle Interno como segunda linha (seção 5), da atuação da Ueci como segunda linha na Secretaria de Estado da Educação e seu fortalecimento como estrutura de Estado (seção 6) e conclusão.

## **2. METODOLOGIA**

Este trabalho de pesquisa vale-se de análise documental e bibliográfica, e tem como fonte artigos científicos, trabalhos acadêmicos, normativos técnicos e a legislação que regula o tema em âmbito Estadual.

O trabalho está desenvolvido sob a forma de um estudo de caso único, que por sua natureza possibilita análise mais profunda sobre o caso, posto que tem o propósito de entendê-lo mais especificamente (KLEIN, 2021, p.5). Trata-se também de pesquisa empírica, que investiga fenômeno contemporâneo com a profundidade que o caso exige, bem como os impactos e transformações observadas no mundo real (YIN, 2015, p.17 *apud* KLEIN, 2021, p.3).

Para atingir o objetivo proposto considera-se relevante estudar mais profundamente as alterações legislativas recentes, posto que que elas promovem mudanças no sistema de controle interno do Estado.

Alterações ocorridas desde 2017, impactaram não só a atuação da Seccont, mas também dos demais órgãos e entidades, dada a implantação do modelo de três linhas que tem como consequência a criação da Ueci.

**Figura 1** – Evolução da legislação de Controle Interno, Estado do Espírito



Fonte: Elaboração própria

O levantamento de informações relativas a essas mudanças consistiu na leitura pormenorizada da Lei Complementar nº 856/2017 e dos decretos e portarias regulamentadoras do sistema de controle interno, em especial os que têm como objeto a atribuição de competências para a Ueci.

Para avaliar os papéis das diversas estruturas do sistema de controle interno do Estado, foi necessário estudar o modelo de referência descrito pelo IIA, a fim de avaliar se o arcabouço proposto pela legislação é aderente aos seus preceitos. Importante também analisar o papel atribuído à Ueci enquanto executora da segunda linha, verificando se unidade se encontra consolidada no âmbito do sistema de controle, considerando-se para isso a apresentação de dados relativos ao trabalho desenvolvido nos anos de 2022 e 2023 no âmbito da Sedu.

### **3. CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO ESTADUAL DO ESPÍRITO SANTO**

Em âmbito nacional, a criação do Sistema de Controle Interno como uma estrutura formal data de 1967, com a publicação do Decreto-Lei de nº 200 (OLIVEIRA, 2020). A Constituição Federal de 1988, por sua vez, estabeleceu em seu art. 70 que a fiscalização dos órgãos e entidades da Administração Pública será exercida pelo

Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Determinou, ainda, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, bem como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Em termos doutrinários, Braga (2011) define controle interno “como a estrutura interna ao poder fiscalizado, mas alheia ao gestor, com atribuições específicas e previstas em normas vigentes, com atribuições fiscalizatórias, mas sem poder sancionador”.

Em outra definição, Silva (2009, p. 18) apresenta o seguinte conceito:

[O] sistema de controles internos constitucional possui atribuições típicas de auditoria interna, e contribui para a eficácia da gestão administrativa. Afirma ainda que sistema de controles internos são os procedimentos adotados pela administração para alcançar, de forma eficiente seus objetivos.

O Supremo Tribunal Federal – STF também respalda o exercício do controle interno pelo Poder Executivo, como verificado a seguir:

A Controladoria-Geral da União (CGU) pode fiscalizar a aplicação de verbas federais onde quer que elas estejam sendo aplicadas, mesmo que em outro ente federado às quais foram destinadas. A fiscalização exercida pela CGU é interna, pois feita exclusivamente sobre verbas provenientes do orçamento do Executivo. [RMS 25.943, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 24-11-2010, P, DJE de 2-3-2011.]

No âmbito do Espírito Santo, a Constituição Estadual de 1989 reforça o comando da Constituição Federal de 1988, estabelecendo a necessidade de se criar um sistema de controle interno. A Lei Complementar estadual nº 856/2017, por sua vez, cuidou de reorganizar a estrutura básica da Secretaria de Estado de Controle e Transparência – Secont, que é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo-

A Secont exerce as funções constitucionais de fiscalização quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, por meio de inspeções, auditorias ou outro instrumento de controle.

A mencionada lei complementar define, no inciso I de seu art. 3º, controle interno como métodos e procedimentos de que se vale a Administração para proteger seus ativos, avaliar programas, objetivos e metas e assegurar o cumprimento da lei. Outrossim, o inciso II, do mesmo art. 3º, define controle interno como o conjunto de órgãos, funções

e atividades, coordenados pela Secont e orientados para o desempenho do controle, tendo o modelo de três linhas como referência.

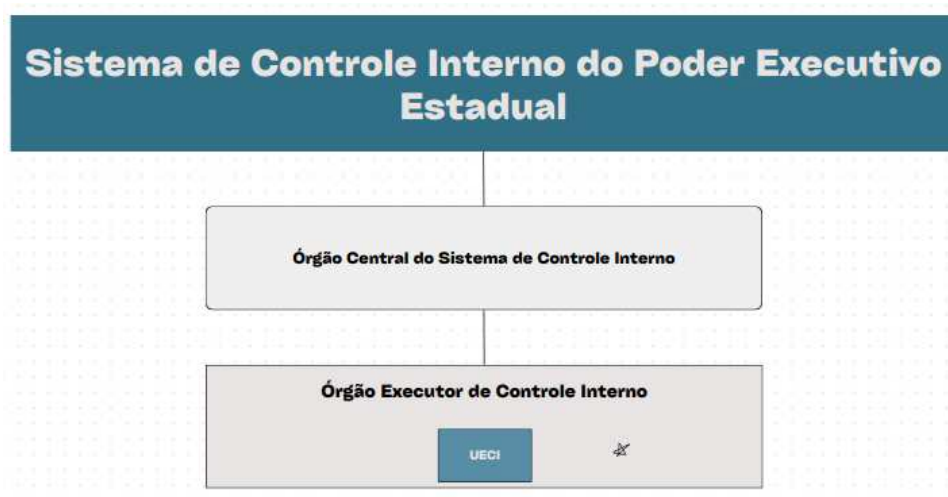
Nesse contexto, a Secont é responsável por coordenar as atividades de controle interno, exercer os controles essenciais e avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles existentes, além de realizar com exclusividade auditorias para cumprir a função constitucional de fiscalização (ESPÍRITO SANTO, 2017).

A Unidade Executora de Controle Interno, por sua vez, é:

[...] a instância estabelecida na estrutura organizacional do Órgão Executor de Controle Interno para realizar ações de supervisão e monitoramento dos controles internos da gestão, como por exemplo, comissão permanente, unidade administrativa ou assessoria específica, para tratar de riscos, controles internos, integridade, compliance e elaborar o relatório e parecer conclusivo previsto no art. 82, §2º, da Lei Complementar nº 621, de 08 de março de 2012 (ESPÍRITO SANTO, 2017).

O sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo funciona, portanto, como uma estrutura interdependente, com competências distintas distribuídas entre órgão central e órgão executor de controle interno que dispõe, para isso, de uma unidade executora de controle interno.

**Figura 2 – Estrutura do Sistema de Controle Interno**



Fonte: Elaboração própria

A mesma LC 856/2017 cuidou de estabelecer explicitamente como referencial o modelo das três linhas de defesa<sup>2</sup>, dentro do qual a terceira linha é exercida pela Secont e a segunda linha pelo órgão executor de controle interno. A primeira linha, por sua vez, é executada pelos diversos controles internos da gestão, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores do respectivo órgão.

Outrossim, o Decreto nº 4131-R, de 18 de julho de 2017, regulamentou a instituição e atuação das Ueci's previstas na já mencionada lei complementar. Tal regulamentação se fez necessária, considerando-se, principalmente, a necessidade de aprimoramento da organização dos controles internos da gestão da primeira e segunda linha de defesa.

Por suas atribuições, a instituição das Ueci's assegura a realização de ações de supervisão e monitoramento dos controles internos da gestão, tratamento de riscos, controles internos, integridade, *compliance* e elaboração do Relatório e Parecer Conclusivo da Unidade Executora de Controle Interno – Reluci.

No âmbito da Sedu, a Portaria nº 1126/2017 institui a Ueci com as seguintes competências:

[...]

I) executar ações de controle necessárias para subsidiar a elaboração do Relatório do Controle Interno – RELUCI integrante da Prestação de Contas, dos administradores e responsáveis pela gestão de recursos públicos estaduais, ao Tribunal de Contas do Estado;

II) impulsionar e coordenar a elaboração das Normas de Procedimentos a cargo da Secretaria de Estado; e

III) realizar outras atividades de controle previstas em orientações normativas da SECONT e nas Resoluções do CONSECT.

Importante destacar que a LC 856/2017, em diversos de seus mandamentos, atribui poderes ao Consect para estabelecer procedimentos e competências para o sistema de controle interno do Estado, veja-se:

Art. 6º São competências da SECONT, na forma e nos limites estabelecidos pelo CONSECT e de acordo com seu planejamento e definições:

---

<sup>2</sup> A atual nomenclatura do referencial adotado é “Modelo de Três Linhas”. No entanto, à época da elaboração da Lei Complementar nº 856/2017 estava vigente modelo cuja nomenclatura era “Três Linhas de Defesa”.

[...]

Art. 34. Cabe ao Auditor do Estado, no âmbito do Poder Executivo, na forma estabelecida nesta Lei Complementar, atender às finalidades do art. 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo, de 1989, bem como atuar precipuamente para atender às finalidades e funções do Órgão Central do Sistema de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Estadual, nos termos do art. 5º da Lei Estadual nº 9.938, de 22 de novembro de 2012.

§ 1º A forma de atuação do Auditor do Estado será disciplinada por meio de normativos próprios, previamente aprovados pelo CONSECT.

Tem-se, por isso, que as competências iniciais da Ueci foram ampliadas para oito em 2022, conforme se observa nas Portarias Sedu nº 038/2022 e nº 802/2023:

I - coordenar, orientar e executar as atividades de controle interno relacionadas à Unidade Gestora da SEDU;

II - supervisionar e monitorar os controles internos de gestão;

III - efetuar análise de riscos;

IV - adotar medidas de integridade e compliance;

V - elaborar o relatório e parecer conclusivo exigido pelo órgão responsável pelo controle externo da Administração Pública estadual;

VI - impulsionar e coordenar a elaboração das Normas de Procedimentos da SEDU;

VII - Realizar a avaliação prévia da instrução processual em conformidade com a Resolução Consect nº 038/2021 e com portaria que regulamenta o tema em âmbito da Sedu;

VIII - observar as diretrizes, competências e atribuições previstas na Lei Complementar nº 856, de 16/05/2017, no Decreto nº 4.131-R, de 18/07/2017, e nos atos normativos expedidos pela Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT e do Conselho Estadual do Controle e da Transparência - CONSECT.

Ademais, outros instrumentos do Consect vêm modificando algumas competências da Secont, com destaque para a revogação das Resoluções nº 023, 025 e 026 de 2020, que tacitamente suprimiu do sistema de controle interno o instrumento de análise prévia.

Conforme definição contida na revogada Resolução Consect nº 025/2020, a análise prévia realizada pela Secont era um procedimento de controle amostral voltado a efetuar supervisão de atos administrativos realizados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo, com objetivo de avaliar os aspectos formais, técnicos, econômicos e financeiros.

Era, portanto, o instrumento constituído para realização de análise preventiva a que estava submetida o Poder Executivo Estadual sob a perspectiva formal, técnica, econômico e financeira na fase interna dos procedimentos licitatórios.

Agora, o instrumento previsto no sistema de controle interno destinado a averiguar previamente a execução de despesas é o da Fiscalização Preventiva, definida na Resolução Consect nº 037/2021, a saber:

Art. 1º A manifestação da Secont sobre os aspectos formais, técnicos, econômicos, financeiros e orçamentários das contratações, convênios, acordos e outros ajustes celebrados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, se dará da seguinte forma:

a) Por meio de **Fiscalização Preventiva**, exclusivamente, **na fase interna dos procedimentos licitatórios** e dos processos instaurados para celebração de convênios, termos de parceria, contratos de gestão, contratualizações da saúde e demais instrumentos congêneres que tenham previsão de desembolso por parte do Tesouro Estadual.

§ 1º A fase interna do procedimento refere-se à **etapa preparatória do certame**, na qual se desenvolvem os atos e atividades iniciais, como a definição do objeto, a formação do preço estimado, os atos preparatórios da convocação, as regras procedimentais do certame e da futura contratação.

§ 2º Nos casos de celebração de convênios, contratualizações, termos de parceria etc., realizados sem edital de convocação de interessados; a fase interna se traduz no conjunto de procedimentos realizados antes da celebração dos ajustes em conformidade com a legislação aplicada.

Art. 2º A Fiscalização Preventiva realizar-se-á por meio da avocação dos processos instaurados para a realização dos procedimentos indicados no artigo 1º, alínea "a".

Parágrafo único. Os processos poderão ser avocados pelas Coordenações, no âmbito de sua atuação, com base em critérios previamente aprovados pelo Subsecretário de Estado de Controle.

*(grifo nosso)*

A rigor, a Secont passa a promover a fiscalização preventiva mediante avocação de processos, em conformidade com regras e critérios próprios estabelecidos no âmbito de sua competência. Ela é, portanto, instrumento de controle preventivo, que não está acessível às autoridades e aos ordenadores de despesas dos diversos órgãos e entidades estaduais, posto que se trata de atividade exclusiva daquela secretaria controle.

Ademais, em substituição à análise prévia, estabelece-se novo instrumento de controle preventivo, cuja execução se dá pelas Ueci's, mediante observância de regras e critérios definidos pelo Consect.

#### **4. CONTROLE INTERNO EM TRÊS LINHAS**

O sistema de controle interno em três linhas no Poder Executivo não é inaugurado com a publicação da LC nº 856/2017. Embora não tivesse sido nomeado com essa insígnia, sua aderência ao modelo de referência data de muito antes. Veja-se:

o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo já possuía aderência ao modelo de três linhas de defesa proposto pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA, apesar de parte de sua estrutura ter sido definida desde antes da Constituição Federal de 1988., como é o caso dos sistemas estruturantes definidos pela Lei Estadual nº 3.043, de 1975.

(SOUZA e LOUZADA, 2017, p.29)

O sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual definido na atual legislação tem como referência o modelo das Três Linhas de Defesa, conforme definia o guia do IIA (2013). Ribeiro (2019, p.26) afirma que “no âmbito das três linhas de defesa, os controles internos da primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas deverão ser feitos por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas”.

Em 2020 foi lançado o Modelo das Três Linhas – atualização do modelo referência de 2013 – mais eficaz quando adaptado para se alinhar aos objetivos e circunstâncias da organização. Conforme se verifica no documento IIA (2020, p.5) “os papéis de segunda linha podem incluir monitoramento, assessoria, orientação, teste, análise e reporte sobre assuntos relacionados ao gerenciamento de riscos”.

Por fornecerem apoio e questionamento àqueles com papéis de primeira linha, a segunda linha faz parte das responsabilidades da gestão, sem ser totalmente independentes dela.

Segundo se observa no guia de 2020:

[o]s papéis de primeira e segunda linha podem ser combinados ou separados e alguns papéis de segunda linha podem ser atribuídos a especialistas, para fornecer conhecimentos complementares, apoio, monitoramento e questionamento àqueles com papéis de primeira linha. Os papéis de segunda linha podem se concentrar em objetivos específicos do gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia. (IIA, 2020, p.5)

O modelo mais atual do guia atribui, portanto, papéis relacionados ao gerenciamento de riscos à segunda linha, fornecendo expertise, apoio, monitoramento e questionamento sobre riscos. Para a primeira linha, por seu turno, reservou atribuições relativas à garantia da conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.

Importante compreender, ainda, o papel da terceira linha definido no modelo apresentado, posto que aí se situa o ponto chave para a descentralização de algumas competências da Secont para as Ueci's.

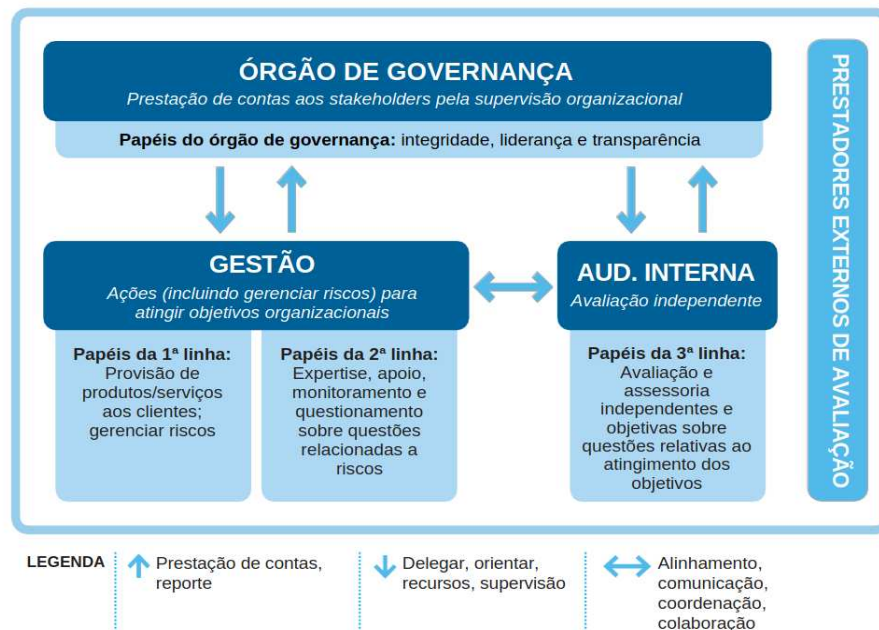
O papel desenvolvido pela terceira linha inclui avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de risco. É também definido como princípio do modelo de três linhas a independência da auditoria interna ou terceira linha, a ver:

A independência da auditoria interna em relação a responsabilidades da gestão é **fundamental para sua objetividade, autoridade e credibilidade**. É estabelecida por meio de: prestação de contas ao órgão de governança; acesso irrestrito a pessoas, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho; e liberdade de viés ou interferência no planejamento e prestação de serviços de auditoria. (IIA, 2020, p.3)  
(grifo nosso)

Ora, é razoável identificar que quão mais distante estiver a terceira linha da instância de gestão, maior será sua independência para exercício de suas competências.

**Figura 3** – O modelo das três linhas.

## O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: IIA (2020, p. 6)

Podem ser constatadas, assim, ao menos duas ações afirmativas que conferem maior robustez ao sistema de controle definido no modelo de três linhas ora implantado no Poder Executivo estadual: distribuição de competências que atribuem novas atividades à segunda linha e a concessão de maior independência à terceira linha.

### 5. A UNIDADE EXECUTORA DE CONTROLE INTERNO COMO SEGUNDA LINHA

A unidade executora de controle interno é “instância estabelecida na estrutura organizacional do órgão executor de Controle Interno para realizar ações de supervisão e monitoramento dos controles internos da gestão”. (ESPÍRITO SANTO, 2017)

A Lei Complementar nº 856/2017 também define que a segunda linha de defesa “é constituída pelas funções de supervisão, monitoramento e assessoramento quanto a aspectos relacionados aos riscos e controles internos da gestão do órgão ou entidade” (ESPÍRITO SANTO, 2017).

A Portaria Conjunta Seger/Secont nº 007-R/2022 define de modo claro e inequívoco a Ueci como segunda linha, a ver:

Art. 2º Para o disposto nesta Portaria, consideram-se as seguintes definições:

I. Unidade Gestora - UG: Órgão responsável pela execução do concurso público assim como pelo gerenciamento dos recursos orçamentários e financeiros para a realização do certame;

II. Unidade Executora de Controle Interno - UECI: **Instância de segunda linha de defesa**, estabelecida na estrutura organizacional do Órgão Executor em formato de Comissão Permanente, Assessoria específica ou Unidade Administrativa.  
(*grifo nosso*)

Ela é, portanto, estrutura de segunda linha vinculada à autoridade máxima do órgão executor de controle interno, cujas competências são regulamentadas por decreto e por meio de resoluções do Conselho de Controle e Transparência.

As definições trazidas pela IIA relativas às funções da primeira e segunda linha estão em consonância com as funções atribuídas à Ueci e a consolidam como segunda instância, ou linha, no sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual.

Importante complementar que alterações recentes, decorridas de resoluções do Consect, acrescentam as competências relacionadas a riscos, integridade e *compliance* à Ueci. Mister destacar, ainda, que a unidade é a estrutura responsável pela elaboração do programa de integridade no âmbito Estadual, mais um indício claro de seu alinhamento às competências imputadas à segunda linha no modelo de referência ora adotado (ESPÍRITO SANTO, 2019).

Assim reza o art. 7º da Lei Estadual nº 10.993/2019:

as tarefas de desenvolvimento, implementação, acompanhamento, monitoramento e gestão das ações e medidas previstas no Programa de Integridade competirão à Unidade Executora de Controle Interno (UECI) instituída por cada órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, nos termos dispostos no Decreto Estadual nº 4.131-R/2017, ou a outra Unidade que venha a ser criada no âmbito da organização exclusivamente para este fim. (ESPÍRITO SANTO, 2019)

Importante notar que a legislação supramencionada atribui à Ueci e faculta à autoridade máxima do órgão a criação de Unidade de Integridade, com finalidade exclusiva da gestão do Programa de Integridade.

No entanto, no âmbito da Sedu, coube à Ueci a competência para implantação do programa de integridade, conforme previsto na Portaria Conjunta Secont/Sedu nº 170-R/2022, reforçando ainda mais seu caráter de segunda linha.

O atual sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito tem, portanto, de modo muito bem definido, o papel de segunda linha atribuído à Ueci e cristalino alinhamento das competências atribuídas àquela unidade com o guia do IIA.

## **6. DA ATUAÇÃO DA UECI COMO SEGUNDA LINHA NA SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO E SEU FORTALECIMENTO COMO ESTRUTURA DE ESTADO.**

Conforme mencionado, foram muitas as mudanças e evoluções decorrentes da reestruturação do sistema de controle interno do Poder Executivo estadual, tais como a auditoria interna mais independente, posicionada como terceira linha e a definição mais clara dos papéis atribuídos à segunda linha, por meio da Ueci.

Desde sua criação, a Ueci/Sedu se fortaleceu quanto ao número de membros dedicados à equipe. Conforme detalha o quadro 01, entre 2017 e 2023 a equipe da unidade evoluiu de dois para dez integrantes. Veja-se:

**Quadro 1** – Composição da Ueci-Sedu de 2017 a 2023.

	<b>2017</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Composição da equipe	1 Coordenador 1 Membro	1 Coordenador 6 Membros	1 Coordenador 9 Membros
Dedicação dos membros à Unidade	Exclusiva	Exclusiva	Exclusiva

Fonte: Portarias Sedu nº 1126-S/2017, nº 083-R/2022 e nº 801-S/2023  
Elaboração própria

Tal crescimento acompanha o incremento de competências verificado ao longo dos últimos anos pelas alterações legais e infralegais mencionadas.

Em 2017, quando da estruturação da Ueci/Sedu, estavam previstas para a unidade as atividades de i) elaboração do Reluci, ii) a coordenação e impulsionamento para elaboração de normas de procedimento e iii) outras atividades eventualmente surgidas por atos e orientações da Secont e do Consect.

Já em 2022, conforme apontado no capítulo 04, as atribuições da unidade saltaram para oito. Foram mantidas as atribuições originalmente previstas e acrescidas: i) supervisão e monitoramento dos controles internos de gestão, ii) coordenação das atividades de controle interno da Sedu, iii) análise de riscos, iv) adoção de medidas de integridade e *compliance*, e v) realização de avaliação prévia definida na resolução nº 38 do Consect.

Cumprir destacar que para a realização das tarefas ou competências inicialmente designadas à Ueci/Sedu, a alocação de dois membros se mostrou suficiente por um grande período – 2017 a 2022.

No entanto, tendo em vista as novas competências atribuídas à unidade, em especial a avaliação prévia instituída a partir de 2022, mostrou-se necessária a maior alocação de recursos humanos na unidade. Esse novo instrumento de controle promoveu grande impacto no volume de trabalho desenvolvido anualmente pela Ueci/Sedu e sua origem se dá com a publicação das Resoluções Consect nº 37/2021 e 38/2022.

A avaliação prévia é um instrumento que promove análise de conformidade nos processos submetidos à Ueci e a verificação da existência de documentos mínimos exigíveis pela legislação, inclusive no contexto da despesa pública. É seu objeto também a verificação dos atos administrativos praticados, inclusive quanto à sua aprovação pelo agente competente.

Na Sedu, essa atividade foi regulamentada pela edição da Portaria de nº 109-R/2022 e, desde então, todos<sup>3</sup> os processos da Secretaria que envolvam a execução recursos públicos, de modo direto ou indireto, têm sido objeto de avaliação pela Ueci<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Estão excetuados das análises os processos que não envolvam a execução de recursos, avaliação de recursos destinados a pagamento de pessoal ou aqueles cujo valor não ultrapassem R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

<sup>4</sup> Processos cujo objeto sejam procedimentos licitatórios, aditivos contratuais de qualquer ordem, formalização de instrumentos de convênios ou termos de fomento ou outros correlatos.

Importante aqui destacar que a regulamentação acima mencionada não vincula as demais Ueci's do Estado do Espírito Santo, posto que a resolução do Consect faculta à autoridade máxima o estabelecimento de critérios a que estão submetidos a Ueci quando da avaliação prévia. Na Sedu, optou-se pela realização de avaliação prévia em todos os processos que envolvem recursos. Nada obsta, no entanto, que outra Secretaria realize avaliação prévia somente de processos cujo objeto seja a contratação por meio de pregão eletrônico, por exemplo. Ou ainda, de somente processos cujos recursos financeiros ultrapassem determinado valor.

Trata-se de atividade cujo volume de trabalho demandado se mostrou enorme, dada a dimensão administrativa da Sedu e a abrangência da Portaria. Somente em 2022, a Ueci/Sedu realizou 225 avaliações prévias em processos cujas despesas somadas foram de R\$ 1.161.183.434,67 (um bilhão, cento e sessenta e um milhões, cento e oitenta e três mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e sessenta e sete centavos).

Em 2023, por sua vez, foram realizadas 340 avaliações prévias no âmbito da Sedu, totalizando um valor de R\$ 1.782.138.008,08 (um bilhão, setecentos e oitenta e dois milhões, cento e trinta e oito mil, oito reais e oito centavos).

Importante registrar que inexistente outro instrumento de controle prévio dos atos de gestão vigente atualmente no Sistema de Controle Interno Estadual, fato que confere grande relevância ao instrumento da avaliação prévia para o órgão e para o ordenador de despesas<sup>5</sup>. Isto pois, possibilita a efetiva avaliação da conformidade de uma série de atos administrativos praticados pela primeira linha.

Em outras palavras, toda nova despesa, ou seu acréscimo, que a Sedu programa executar, ou até mesmo a que transfere para execução indireta por meio de outro ente, é avaliada previamente pela Ueci.

Essa aferição de conformidade se dá com verificação da existência de itens cuja presença é indispensável ao regular curso do processo, na medida em que são previstos na legislação federal e estadual e, por isso, constantes das listas de checagem (*checklists*) elaboradas pelo órgão central, utilizadas como paradigmas obrigatórios.

---

<sup>5</sup> Não é objetivo do trabalho comparar o instrumento de análise prévia, vigente até dezembro de 2021, com o de avaliação prévia – posto que a primeira analisava aspectos técnicos, financeiro – econômicos e o segundo avalia a conformidade dos processos aos requisitos estabelecidos em Lei. O controle de legalidade dos atos administrativos não é objeto das avaliações prévias, uma vez que se trata de competência exclusiva da Procuradoria-Geral do Estado do Espírito Santo.

Os pontos de verificação mencionados, são alvo, por conseguinte, das fiscalizações que ocorrem por meio de auditorias pela terceira linha do sistema de controle interno, ou pelo órgão de controle externo. Um dos pontos de checagem, por exemplo, exige que o projeto básico (ou termo de referência) seja assinado pelo ordenador de despesas. Seu fundamento, ou base legal, está previsto na Lei Federal nº 10.520/2002, art. 3º, inciso II c/c com Decreto Estadual nº 2458-R, art. 30, inciso II.

Trata-se de ponto obrigatório, cuja inobservância impacta diretamente a alta gestão do órgão – via de regra os ordenadores de despesa, tal como se observa na jurisprudência do Tribunal de Contas da União – TCU:

Os atos de **aprovar o termo de referência e de autorizar a contratação** funcionam como etapas de controle e de **vinculação de responsabilidade em relação aos procedimentos previamente adotados** no processo de licitação, não representando mera formalidade (TCU 3881/2017 - Primeira Câmara).

O gestor que aprova projeto básico contendo falhas perceptíveis em função do exercício do cargo ou que não contemple os requisitos mínimos exigidos na legislação **torna-se responsável por eventuais prejuízos** advindos de sua implementação, mesmo que o projeto tenha sido elaborado por empresa contratada (TCU 820/2019 - Plenário).

A aprovação de projeto básico inadequado, com grandes implicações nos custos e prazos de execução do empreendimento, **reveste-se de gravidade suficiente para justificar a apenação pecuniária do gestor responsável e a sua inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança** no âmbito da Administração Pública Federal (TCU 915/2015 - Plenário).

*(grifo nosso)*

Tem-se que a jurisprudência sobre o tema prevê a assinatura dos projetos básicos como etapa de controle, em que a autoridade se vincula aos procedimentos adotados no curso dos processos licitatórios. Por consequência, em caso de inadequação de seu objeto, ou prejuízo ao erário, os órgãos de controle podem atribuir culpa e penalidade pecuniária à autoridade vinculada.

Outro ponto de controle habitual nas listas de checagem referentes às contratações de bens comuns e de obras é a existência nos autos de cópia dos atos de designação da comissão permanente de licitação responsável pelo certame. Sua exigência tem fundamento, também, em leis federais e atos normativos estaduais, sendo possível encontrar acórdão do TCU sobre o tema: “[d]eve constar nos processos licitatórios a cópia do ato de designação de comissão de licitação” (Acórdão 1559/2008-Segunda Câmara).

Essas verificações não são, portanto, etapas meramente formais, mas, sim, regra de controle interno, cuja verificação no cotidiano da Administração Pública no Estado do Espírito Santo é de responsabilidade da Ueci.

Vê-se que a alteração do espectro de competências atribuídas à Ueci – ao menos na Sedu – produziu concretamente mudanças importantes em sua estrutura, que foi robustecida para atender às novas atividades. Ademais, a própria natureza das atividades agora desenvolvidas pela Ueci/Sedu confere relevância a sua atuação pois, conforme se depreende de julgados do TCU, a verificação prévia dos atos de gestão auxilia na mitigação de riscos e prevenção de eventuais responsabilizações para os dirigentes do órgão e, em especial, para os ordenadores de despesas.

Não menos importante, há que se destacar o papel desempenhado pela Ueci/Sedu enquanto responsável pela implantação do programa de integridade da Secretaria, atribuição típica da segunda linha.

## **CONCLUSÃO**

A partir da análise empreendida, resta claro que a legislação inerente ao sistema de controle interno da Administração Pública do Poder Executivo estadual do Espírito Santo evoluiu sistematicamente desde 2017.

Parte desse desenvolvimento se deve à transformação da relação entre Estado e sociedade e da necessidade de implementação de controles internos baseados nas melhores práticas nacionais e internacionais, sob o prisma da gestão de riscos.

No caso do Estado do Espírito Santo, a modernização mostrou-se evidente com a implantação do modelo das três linhas que culminou na criação das Ueci's, enquanto unidade de segunda linha, atuando próximas dos controles dos atos de gestão. Tais avanços fortaleceram o papel institucional das respectivas unidades, ampliando seu rol de competências e atribuições, que passaram a contemplar controles internos baseados em riscos, avaliações prévias e elaboração do programa de integridade.

Em outras palavras, com a evolução do marco regulatório, a Ueci passou a realizar o controle dos atos da administração, sejam eles relacionados a riscos intrinsecamente ligados a execução orçamentária, bem como na persecução de condutas éticas por meio da implementação de medidas de integridade no âmbito institucional.

Sua grande relevância para o adequado funcionamento do sistema de controle interno se dá, principalmente, por ser a estrutura mais próxima da autoridade máxima do órgão na condução e execução dos controles internos de segunda linha.

Resta evidente, portanto, o fortalecimento da Ueci/Sedu em decorrência dos avanços regulatórios adotados pela Administração Pública estadual, passando a desempenhar relevante papel na prevenção da ocorrência de erros formais nos processos que envolvam despesas públicas.

O natural afastamento da Secont dos atos de gestão, decorrente do seu posicionamento na terceira linha, promoveram a Ueci à última instância de controle prévio dos atos administrativos, disponível e prontamente acessível ao ordenador de despesas e às autoridades estaduais. Enquanto estrutura capaz de mitigar riscos e evitar a ocorrência de inconformidades, vislumbra-se que o robustecimento da Ueci possa ocorrer de forma sistemática no Estado do Espírito Santo, tal qual se deu na Secretaria de Educação.

Por fim, como complemento às análises e resultados aqui apresentados, sugere-se a realização de pesquisas futuras com o objetivo de aprofundar a avaliação quantitativa das inconformidades identificadas nos processos já avaliados pela Ueci da Sedu, ou de outros órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, ao longo dos dois últimos anos, de forma a avaliar o quanto o fortalecimento da segunda linha – a partir da evolução legislativa e institucional apresentada – pode ofertar maior segurança jurídica e capacidade de gestão.

## REFERÊNCIAS

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. *O controle primário da gestão pública*. Brasília: Repositório da Controladoria Geral da União, 2011.

Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41947>. Acesso em 04 ago. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 06 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 3.881/2017. Plenário, Brasília - DF. Representação autuada a partir de documentação encaminhada pela Controladoria-Geral da União acerca de irregularidades em pregão eletrônico para contratação do serviço de reforma de telhados promovido pela Núcleo de Hospital Universitário da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (NHU/FUFMS) no exercício de 2012. Análise de audiência. Recorrente: Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília, 30 de maio de 2017. Disponível em [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%3A3881%20ANOACORDAO%3A2017%20COLEGIADO%3A%22Primeira%20C%3A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%3A3881%20ANOACORDAO%3A2017%20COLEGIADO%3A%22Primeira%20C%3A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0). Acesso em 07/11/2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 820/2019. Plenário, Brasília - DF. Pedido de reexame interposto contra deliberação que aplicou multa a responsável e o inabilitou para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança na Administração Pública Federal pelo período de oito anos, em razão de irregularidades no projeto básico que subsidiou a contratação das obras de implantação da Extensão Sul da Ferrovia Norte-Sul. Recorrente: Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. - MT: Ministro Bruno Dantas. Brasília, 10 de fevereiro de 2019. Disponível em [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%3A820%20ANOACORDAO%3A2019%20COLEGIADO%3A%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%3A820%20ANOACORDAO%3A2019%20COLEGIADO%3A%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0). Acesso em 07/11/2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 915/2015. Plenário, Brasília - DF. Auditoria. Fiscobras/2012. Extensão da Ferrovia Norte-Sul (Lotes 1S a 4S). Prolação do Acórdão 2910/2012-TCU-Plenário, alterado pelos Acórdãos 2939/2012-TCU-Plenário e 3397/2012-TCU-Plenário. Audiências. Rejeição das razões de justificativa. Multa. Inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública. Fixação de prazo para demonstração de cumprimento de determinação. Recorrente: Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. - MT. Relator: Ministro Augusto Sherman, Brasília, 22 de abril de 2015. Disponível em [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%3A915%20ANOACORDAO%3A2015%20COLEGIADO%3A%22Auditoria%20Fiscobras%202012%20Extensao%20da%20Ferrovia%20Norte-Sul%20\(Lotes%201S%20a%204S\)%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br//documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%3A915%20ANOACORDAO%3A2015%20COLEGIADO%3A%22Auditoria%20Fiscobras%202012%20Extensao%20da%20Ferrovia%20Norte-Sul%20(Lotes%201S%20a%204S)%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0)

[3A915%20ANOACORDAO%3A2015%20COLEGIADO%3A%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc%2C%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1559%2520ANOACORDAO%253A2015%20COLEGIADO%253A%2522Plen%C3%A1rio%2522/DTRELEVANCIA%20desc%252C%20NUMACORDAOINT%20desc/0). Acesso em 07/11/2023.

BRASIL – Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1559/2008 – Segunda Câmara. Brasília – DF, 2008. Auditoria. Hospital das forças armadas. Verificação de conformidade, com a lei nº 8.666/93, dos processos de contratações e aquisições relativos aos exercícios de 2004 e 2005. Constatação de irregularidades e impropriedades. Razões de justificativas rejeitadas em relação a um dos responsáveis. Aplicação de multa. Determinações. Recomendação. Recorrente: Órgão: Hospital das Forças Armadas (HFA). Relator: Ministro Raimundo Carreiro, Brasília, 03 de junho de 2008. Disponível em [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A1559%2520ANOACORDAO%253A2008%2520COLEGIADO%253A%2522Segunda%2520C%252C%252A2mara%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1559%2520ANOACORDAO%253A2008%2520COLEGIADO%253A%2522Segunda%2520C%252C%252A2mara%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0). Acesso em 07/11/2023.

ESPÍRITO SANTO. Constituição (1989). Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989. Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Vitória, ES. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/COE11989.html?identificador=330033003100320032003A004C00>. Acesso em 06 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 856, de 17 de maio de 2017. Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e artigos 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, e dá outras providências. Vitória, ES. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEC8562017.html?identificador=330034003600320033003A004C00>. Acesso em 06 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.993, de 24 de maio de 2019. Institui o Programa de Integridade da Administração Pública Estadual Direta e Indireta, excetuadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista, e adota outras providências. Vitória, ES. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI109932019.html?identificador=330039003000370032003A004C00>. Acesso em 11 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 4313-R, de 18 de julho de 2017. Regulamenta a instituição e atuação das Unidades Executoras de Controle Interno (UECI), previstas na Lei Complementar nº 856, de 16.05.2017. Vitória, ES. Disponível em: <https://repositorio.secont.es.gov.br/handle/123456789/253>. Acesso em 13 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Portaria Conjunta Seger/Secont nº 007-R/2022, de 08 de agosto de 2022. Dispõe sobre as competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência, da Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos (Seger), das Unidades Gestoras e Unidades

Executoras de Controle Interno quanto aos atos de pessoal para atendimento às normativas do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES). Vitória, ES Disponível em: <https://ioes.dio.es.gov.br/portal/visualizacoes/html/7307/#e:7307/#m:956140>. Acesso em 13 set. 2023.

\_\_\_\_. Portaria Sedu. nº1126-S/2017. De 19 de setembro de 2017. Institui, no âmbito da Secretaria de Estado da Educação, a Unidade Executora de Controle Interno – Ueci. Vitória, ES. Disponível em: <https://sedu.es.gov.br/legislacao-e-publicacoes>. Acesso em 14 set. 2023.

\_\_\_\_. Portaria nº 109-R/2022, de 12 de maio de 2022. Estabelece procedimentos para a realização de avaliação prévia de processos pela Unidade Executora de Controle Interno - UEI, no âmbito da Secretaria de Estado da Educação - Sedu. Vitória, ES. Disponível em: <https://sedu.es.gov.br/legislacao-e-publicacoes>. Acesso em 14 set. 2023.

\_\_\_\_. Secretaria de Estado de Controle e Transparência. Resolução Consect nº 038/2021, de 29 de dezembro de 2021. Dispõe sobre as atividades a serem desenvolvidas pelas Ueci's. Vitória, ES. Disponível em: <https://secont.es.gov.br/resolucoes-consect>. Acesso em 09 set. 2023.

\_\_\_\_. Secretaria de Estado de Controle e Transparência. Resolução Consect nº 048, de 25 de outubro de 2022. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual do Espírito Santo. Vitória, ES. Disponível em: <https://secont.es.gov.br/resolucoes-consect/resolucao-consect-no-021-2019>. Acesso em 09 set. 2023.

IIA – The institute of Internal Auditors. *Declaração de Posicionamento IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles*. Altamonte Springs, Florida. 2013. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/74060>. Acesso em 04 ago. 2023.

IIA – The institute of Internal Auditors. *Modelo das Três Linhas do IIA 2020: Uma atualização das Três Linhas de Defesa*. Lake Mary, Florida. 2020. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/74060>. Acesso em 10 dez. 2023

KLEIN, Simone Boruck; COLLA, Pamila Eduarda Balsan; WALTER, Silvana Anita. *O caso da abordagem de Estudos de Casos: elementos, convergências e divergências entre Yin, Eisenhardt e Stake*. RAD - Revista Administração em Diálogo, 23(1), 122-135, 2021. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.23925/2178-0080.2021v23i1.49136>. Acesso em 10 out. 2023.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. *Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro*. Repositório da Controladoria-Geral da União. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64191>. Acesso em 04 ago. 2023.

RIBEIRO, Renor Antonio Nunes. *O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil*. Repositório da Controladoria-Geral da União. Brasília, DF, 2019.

Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43979>. Acesso em 04 ago. 2023.

SILVA, Lia de Castro. *Controles internos e gestão de riscos. Estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira*. Tribunal de Contas da União – Instituto Serzedello Correa. Brasília/DF, 2019. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0ACD440206E4>. Acesso em 09 out. 2023.

SILVA, Sônia Maria Mendes Moraes (2018). *Funcionamento do sistema de controle interno do poder executivo federal: um estudo sob a perspectiva das relações interorganizacionais*. Universidade Federal da Bahia. Salvador, BA. Disponível em:

<https://repositorio.ufba.br/handle/ri/25915>. Acesso em 10 out. 2023.

SOUZA, Frederico Pinto de; LOUZADA, Fabiano da Rocha. *O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo*. Repositório da Controladoria Geral da União. Brasília, DF, 2017.

Disponível em <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/34389>. Acesso em 04 ago. 2023.