

ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO
ESCOLA MARECHAL CASTELLO BRANCO

Ten Cel Sv Int ROBERTO DE **ALCÂNTARA** PINTO

**Gestão de Risco na atividade de pagamento de
pessoal do Exército Brasileiro: uma análise do modelo
das Três Linhas de Defesa**



Rio de Janeiro

2023

Ten Cel Sv Int ROBERTO DE **ALCÂNTARA** PINTO

**Gestão de Risco na atividade de pagamento de pessoal do
Exército Brasileiro: uma análise do modelo das Três
Linhas de Defesa**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército,
como requisito parcial para a obtenção do título
de Especialista em Ciências Militares, com
ênfase em Defesa.

Orientador: Maj Sv Int PAULO COMUNALE

Rio de Janeiro

2023

P659g Pinto, Roberto de Alcântara

Gestão de Risco na atividade de pagamento de pessoal:
uma análise do modelo das Três Linhas de Defesa. /
Roberto de Alcântara Pinto. - 2023.

42 f. : il. ; 30 cm.

Orientação: Paulo Comunale.

Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em
Ciências Militares)— Escola de Comando e Estado-Maior do
Exército, Rio de Janeiro, 2023.

Bibliografia: f. 36-42

1. Gestão de Risco. 2. Pagamento de pessoa. 3. Linhas
de Defesa. 4. Exército. I Título.

CDD 355.4

Ten Cel Int ROBERTO DE **ALCÂNTARA** PINTO

Gestão de Risco na atividade de pagamento de pessoal: uma análise do modelo das Três Linhas de Defesa

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Defesa.

Aprovado em ____ de outubro de 2023.

COMISSÃO AVALIADORA

PAULO COMUNALE – Maj Int – Presidente
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

ALEXSANDRE ARRUDA DA ROCHA – TC Int – Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

LEONARDO HENRIQUE MOREIRA – Maj QEM – Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

À minha esposa, meus filhos e meus pais,
fontes de inspiração e exemplo.

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor dos Exércitos, pelo dom da vida e por ter permitido a mim e minha família ter chegado até aqui com saúde.

Aos meus pais, José Dionísio Pinto e Lindinete de Alcântara Pinto, pela enorme dedicação em me educar e pelo seu amor incondicional, apesar das adversidades que a vida lhes impôs.

À minha esposa Rita de Cássia, pela dedicação familiar nos momentos em que estive ausente por estar realizando pesquisas e durante a confecção deste trabalho.

Aos meus filhos, Maria Clara e João Pedro, pela felicidade de conviver com vocês em momentos de lazer e de dedicação, pela compreensão de meu momento de intensos estudos.

Ao meu orientador, Maj Int Paulo Comunale, pelo tempo dispendido para realizar uma orientação criteriosa e fundamental para o correto direcionamento deste trabalho de conclusão de curso.

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo analisar as estruturas e responsabilidades atinentes às linhas de defesa na atividade de pagamento de pessoal no Exército Brasileiro. Buscou identificar a aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa adotado pela Metodologia de Gestão de Risco do Exército Brasileiro no âmbito da atividade de pagamento de pessoal, alinhado com a Política de Gestão de Risco da Instituição que fixou entre suas metas aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estratégicos e organizacionais. Tal abordagem se faz necessária devido ao elevado montante de recurso da unidade orçamentária do Comando do Exército destinado a pagamento de pessoal, ao grande efetivo de militares da ativa, veteranos e pensionistas presentes na folha de pagamento e a capilaridade da execução da atividade. Este intento foi conseguido através da revisão bibliográfica e da análise dos normativos da Força que regulamentam a gestão de riscos. A pesquisa evidenciou que o Exército dispõe de estruturas organizacionais nas três linhas de defesa com atribuições definidas para a atividade de pagamento de pessoal.

Palavras-chave: gestão de risco; pagamento de pessoal; linha de defesa; Exército Brasileiro.

ABSTRACT

This work aimed to analyze the structures and responsibilities related to the lines of defense in the activity of paying personnel in the Brazilian Army. It sought to identify the application of the Three Lines of Defense model adopted by the Brazilian Army's Risk Management Methodology within the scope of personnel payment activity, in line with the Institution's Risk Management Policy, which set among its goals to increase the probability of achievement of strategic and organizational objectives. Such an approach is necessary due to the large amount of resources from the Army Command's budgetary unit for the payment of personnel, the large number of active-duty soldiers, veterans and pensioners present on the payroll and the capillarity of the execution of the activity. This intent was achieved through a bibliographical review and analysis of the Force's regulations that regulate risk management. The research showed that the Army has organizational structures in the three lines of defense with defined attributions for the activity of paying personnel.

Keywords: risk management; paying personnel; line of defense; Brazilian Army.

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|---------|---|
| ACE | Alto Comando do Exército |
| AGU | Advocacia-Geral da União |
| AGRiC | Assessorias de Gestão de Riscos e Controles |
| CCIEEx | Centro de Controle Interno do Exército |
| CGCFEx | Centros de Gestão de Contabilidade e Finanças do Exército |
| CGRiCEX | Comitê de Governança, Riscos e Controles do Exército |
| COLOG | Comando Logístico |
| COSO | Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission |
| COTER | Comando de Operações Terrestre |
| CPEX | Centro de Pagamento do Exército |
| DCT | Departamento de Ciência e Tecnologia |
| DEC | Departamento de Engenharia e Construção |
| DECEX | Departamento de Educação e Cultura do Exército |
| DGP | Departamento-Geral do Pessoal |
| EB | Exército Brasileiro |
| EGRIC | Equipes de Gestão de Riscos, Integridade e Controles |
| EGRiCEX | Escritório de Gestão de Riscos e Controle do Exército |
| EME | Estado-Maior do Exército |
| IN | Instrução Normativa |
| ODS | Órgão de Direção Setorial |
| OM | Organização Militar |
| OEE | Objetivo Estratégico do Exército |
| PEEX | Plano Estratégico do Exército |
| PrisC | Proprietário de Riscos e Controles |
| RM | Região Militar |
| RISG | Regulamento Interno e dos Serviços Gerais |
| SAT | Solicitação de Auxílio-Transporte |
| SEF | Secretaria de Economia e Finanças |
| SGD/ME | Secretária de Governo Digital do Ministério da Economia |
| TCU | Tribunal de Contas da União |
| UA | Unidade Administrativa |
| UG | Unidades Gestoras |

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – *Framework* de Gerenciamento de Riscos Corporativos do COSO

FIGURA 2 – Relacionamentos entre os princípios da gestão de risco, estrutura e processo

FIGURA 3 – Matriz de Exposição a Riscos

FIGURA 4 – Modelo das Três Linhas de Defesa

FIGURA 5 – Linhas de Defesa na gestão de risco da CGU

FIGURA 6 – Organograma do Exército Brasileiro

SUMÁRIO

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 11 |
| 2 | METODOLOGIA | 12 |
| 3 | GESTÃO DE RISCOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA | 13 |
| 3.1 | Gestão de Risco no Exército Brasileiro..... | 16 |
| 4. | O MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA | 19 |
| 4.1 | A Primeira Linha de Defesa..... | 21 |
| 4.2 | A Segunda Linha de Defesa..... | 23 |
| 4.3 | A Terceira Linha de Defesa..... | 24 |
| 5 | O SISTEMA DE PAGAMENTO DE PESSOAL DO EXÉRCITO BRASILEIRO | 25 |
| 6 | CONSIDERAÇÕES SOBRE AS LINHAS DE DEFESA NA ATIVIDADE DE PAGAMENTO DE PESSOAL | 31 |
| 7 | CONCLUSÃO | 33 |
| | REFERÊNCIAS | 36 |

1 INTRODUÇÃO

A Política de Gestão de Risco do Exército foi instituída em 2017 e estabeleceu princípios, objetivos e diretrizes gerais para a gestão de riscos e dos controles internos da gestão relacionados aos planos estratégicos, programas, projetos e processos. Em 2019, essa política foi atualizada com a publicação da segunda edição.

O Estado-Maior do Exército editou o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro em 2019. O manual definiu a gestão de riscos no âmbito do Exército Brasileiro (EB) como o processo institucional contínuo e interativo, formulado para dirigir, monitorar e controlar eventos com o potencial para agregar ou desagregar valor, podendo afetar o cumprimento dos objetivos institucionais.

Ademais, o manual definiu que a Força deveria empregar o modelo das linhas de defesa no processo de gestão de risco com a finalidade de estabelecer comunicação com as partes interessadas no gerenciamento de riscos e controles por meio do esclarecimento das competências e responsabilidades essenciais.

O Objetivo Estratégico do Exército 10 (OEE 10) do Plano Estratégico do Exército (PEEx) para período de 2020 a 2023 estabeleceu aumentar a efetividade na gestão do bem público e fixa, no bojo da Ação Estratégica 10.1.1 – Aperfeiçoar o sistema de gestão do Exército, a atividade de implantação da Gestão de Riscos.

A aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa adotado pela Metodologia de Gestão de Risco do Exército Brasileiro no âmbito da atividade de pagamento de pessoal, alinhado com a Política de Gestão de Risco da Instituição, contribuiu para o aprimoramento da gestão. A meta fixada pela Política de Gestão de Risco de aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estratégicos e organizacionais, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis, trouxe desafios para a atividade de pagamento de pessoal.

As despesas com pagamento de pessoal no Exército Brasileiro representaram 88% dos recursos empenhados no ano de 2022, na Unidade Orçamentária (UO) Comando do Exército, correspondendo ao montante de 45 bilhões de reais, conforme dados disponíveis no Portal da Transparência.

O Sistema de Pagamento de Pessoal do Exército processa uma folha de pagamento de, aproximadamente, 425.000 militares da ativa, veteranos e pensionistas. Esse sistema é bastante capilarizado com várias OM espalhadas pelo

território nacional com atribuições de pagamento de pessoal em diversos níveis, exigindo análise de risco de vários processos, justificando a presente pesquisa.

O modelo das Três Linhas adotados pelo EB definiu que a Primeira Linha é constituída pelos proprietários dos riscos e controles nas OM, apoiados pelas Equipes de Gestão de Riscos, Integridade e Controles (EGRIC), quando estabelecidas, e supervisionados pelas Assessorias de Gestão de Riscos e Controles (AGRIC). A Segunda Linha foi atribuída ao Escalão Superior, de acordo com o canal de comando e as OM em que, pelo canal técnico, haja subordinação em assuntos específicos. O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e os Centros de Gestão de Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) foram definidos como Terceira Linha.

O papel das linhas de defesa da atividade de pagamento de pessoal do Exército Brasileiro permite compreender as medidas de controle estabelecidas e identificar as oportunidades de melhoria, proporcionando uma melhor qualidade na execução do orçamento.

2 METODOLOGIA

O presente trabalho teve por finalidade realizar uma pesquisa aplicada com o propósito de gerar conhecimentos para emprego, utilização e consequências práticas imediatas na atividade de pagamento de pessoal do Exército Brasileiro.

THIOLLENT (2009) afirma que a pesquisa aplicada trata dos problemas existentes nas atividades das instituições, organizações, grupos ou atores sociais. Busca a elaboração de diagnóstico, identificação de problemas e soluções, atendendo à uma demanda formulada por clientes, atores ou instituições.

No tocante aos objetivos, tratou-se de uma pesquisa exploratória, pois buscou descobrir ideias e intuições, na tentativa de adquirir maior familiaridade com o objeto pesquisado (SELLTIZ et al, 1965). No estudo em tela, o objeto foi a aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa na atividade de pagamento de pessoal da Força, buscando descobrir ideias e *insights* que possam aprimorar os controles da atividade estudada, possibilitando aumentar o conhecimento do pesquisador sobre o fato estudado. Não foi formulada qualquer hipótese de estudo.

A pesquisa teve uma natureza qualitativa com o foco na compreensão do emprego do modelo acima na Força, levando-se em conta aspectos relevantes como

as normas expedidas pelo Exército, sem se aprofundar em dados numéricos e estatísticos.

A pesquisa qualitativa geralmente concentra-se no significado da vida real, transcendendo a ocorrência dos eventos. Trata-se na realidade na busca de conceitos que são mais abstratos do que os dados reais de um estudo empírico. Um dos motivos comuns para fazer pesquisa qualitativa é a capacidade de estudar os eventos dentro do contexto da vida real – incluindo a cultura relevante das pessoas, da organização, ou dos grupos que estão sendo estudados (YIN, 2016).

O trabalho utilizou a pesquisa documental, especialmente para verificar os regulamentos e normativos existentes no âmbito do EB, tais como o Regulamento de Administração do Exército (RAE), o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (RISG) e portarias, e pesquisa bibliográfica para analisar a aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa na atividade de pagamento de pessoal. Foi realizado um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, sítios específicos como do Tribunal de Contas da União (TCU), pesquisa em redes eletrônicas, ou seja, material acessível ao público em geral.

O método de tratamento de dados que foi utilizado no presente estudo foi a análise de conteúdo, onde foram realizados estudos de legislações para se obter a fundamentação teórica para propor um aperfeiçoamento nas normas internas.

As limitações da metodologia em questão estão relacionadas à profundidade do estudo realizado, pois não contemplou estudo de campo e a entrevista, dentre outros.

3. GESTÃO DE RISCOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Segundo Brasiliano (2018), a gestão de risco iniciou-se nos Estados Unidos e em alguns países da Europa, logo após a segunda Guerra Mundial. Os responsáveis pela segurança e pelo seguro das grandes empresas examinaram a possibilidade de reduzir os custos e aumentar a proteção das empresas com uma profunda análise das situações de risco.

Para Fraser e Simkins (2010), a publicação do artigo “*The Risk Management Revolution*” em 1975, na revista Fortune, foi um marco importante que propôs o estabelecimento da coordenação de várias funções de riscos em uma organização e

a aceitação pela alta administração da responsabilidade por criar políticas e exercer a supervisão sobre a coordenação das citadas funções de risco.

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission* (COSO) publicou o guia *Internal Control – integrated framework*, orientando as organizações quanto as melhores práticas de controle interno, com a inclusão das práticas de gestão de risco (COSO, 1992).

Em 2004, o COSO publicou o Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), também denominado nesta tradução como COSO ERM 2004, que tinha como foco a gestão de risco corporativo. O documento teve ampla aceitação por organizações que buscavam gerenciar melhor seus riscos.

A *International Organization for Standardization* (ISO), por intermédio do *Technical Committee Risk Management* (ISO/TC 262) publicou a norma ISO 31.000 - *Risk Management – Principles and Guidelines*, em 2009, que previa princípios e boas práticas para um processo de gestão de riscos corporativos, aplicável a organizações de qualquer setor, atividade e tamanho (ABNT, 2009).

Diante de um cenário de aumento da complexidade dos riscos, do surgimento de novos riscos e do aprimoramento do conhecimento e da supervisão dos conselheiros e executivos de empresas sobre as atividades de gerenciamento de riscos, o COSO atualizou, em 2017, o COSO ERM 2004 gerando uma evolução do gerenciamento de riscos corporativos e da necessidade de as organizações de aperfeiçoar suas abordagens de gerenciamento de riscos em um ambiente de negócios em contínua evolução (COSO, 2017).

O novo *framework* do COSO 2017 apresentou um conjunto de princípios organizados em cinco componentes inter-relacionados: governança e cultura, estratégia e definição de objetivos, performance, análise e revisão, informação, comunicação e divulgação (COSO, 2017). A Figura 1 abaixo demonstra a interrelação existente entre os princípios estabelecidos pelo COSO 2017.

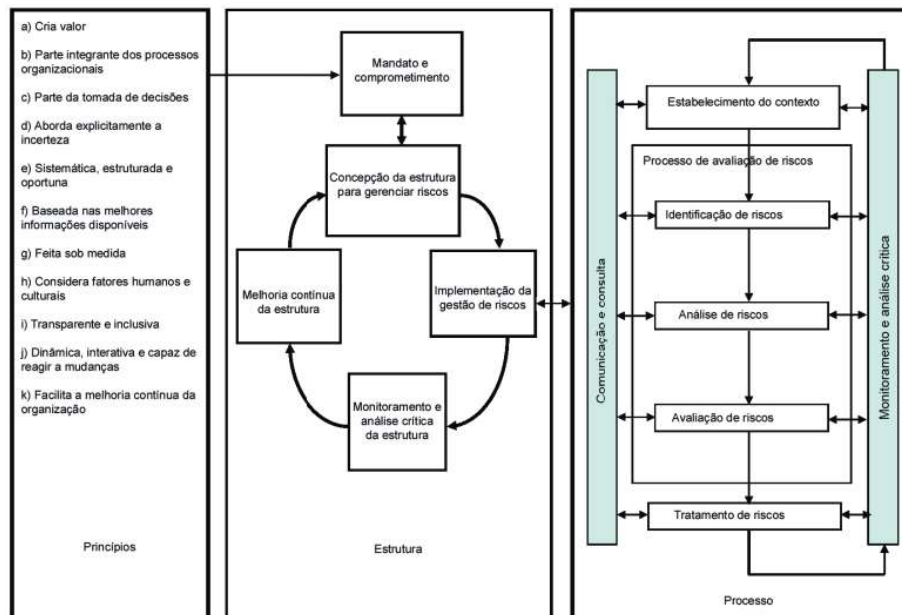
Figura 1: Framework de Gerenciamento de Riscos Corporativos do COSO



Fonte: COSO 2017.

Com a finalidade de gerenciar a diversidade dos tipos de risco que as organizações estavam expostas, a norma ISO 31.000 foi atualizada em 2018. O documento fornece diretrizes para o gerenciamento dos riscos enfrentados por organizações de qualquer indústria ou setor, através de uma abordagem comum para gerenciar qualquer tipo de risco (ABNT, 2018). Na Figura 2, é possível identificar a relação estabelecida pela ISO 31.000 entre princípios, estrutura e processo.

Figura 2: Relacionamentos entre os princípios da gestão de risco, estrutura e processo



Fonte: Adaptado da ISO 31.000.

No setor público brasileiro, o Ministério do Planejamento e Orçamento e a Controladoria-Geral da União expediram a Instrução Normativa Nr 01, em 2016, dispendo sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

A IN 01/2016 impôs a implementação, manutenção, monitoramento e revisão dos controles internos da gestão aos órgãos e entidades do Poder Executivo federal, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio foram identificados como encarregados pela operacionalização dos controles internos, devendo levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas.

O normativo fixou, ainda, a obrigatoriedade de a instituição pelos órgãos e entidades do Poder Executivo de implementar uma política de gestão de riscos que especificasse, ao menos, princípios e objetivos organizacionais, diretrizes, competências e responsabilidades para efetivação da gestão de risco no âmbito do órgão ou entidade.

O Decreto Nr 9.203/2017 estabeleceu princípios e diretrizes para a política de governança da administração pública federal, devendo a alta administração estabelecer, manter, monitorar e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com o objetivo de identificar, avaliar, tratar, monitorar e fazer análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional.

3.1 Gestão de Risco no Exército Brasileiro

Alinhado com o decreto acima, o Exército Brasileiro expediu, por intermédio da Portaria Nr 465, de 17 de maio de 2017, sua Política de Gestão de Riscos, com a finalidade de estabelecer princípios, objetivos e diretrizes gerais para a gestão de riscos e dos controles internos da gestão relacionados aos planos estratégicos, programas, projetos e processos, bem como definir competência e a estrutura de gestão de riscos e controles da Força. A Portaria Nr 004/2019, do Comandante do Exército, atualizou a Política de Gestão de Risco da Força.

A Portaria Nr 004/2019 definiu o Alto Comando do Exército (ACE), o Comitê de Governança, Riscos e Controles do Exército (CGRiCEX), o Escritório de Gestão de Riscos e Controles do Exército (EGRiCEX), as Assessorias de Gestão de Riscos e Controles (AGRiC) e os Proprietários de Riscos e Controles (PRisC) como elementos estruturais da governança, gestão de riscos e controles internos da gestão junto à Instituição e fixou as competências para todos esses atores.

Ainda em 2019, o Estado-Maior do Exército aprovou o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro baseada no referencial do COSO ERM, com a finalidade de apresentar metodologia e critérios técnicos para a aplicação prática da gestão de riscos, bem como orientar a identificação, a avaliação, o tratamento, o monitoramento e a comunicação dos riscos institucionais na Força Terrestre.

O Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro estabeleceu que as atividades inerentes ao processo de gestão de riscos ocorrem em todos os níveis do EB, devendo ser formuladas estratégias para identificar eventos de risco em potencial, de modo a mantê-los compatíveis com o nível de exposição estabelecido na Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004), bem como de possibilitar garantia suficiente ao cumprimento dos seus objetivos institucionais.

Os riscos no Exército classificam-se em estratégicos, operativos, de gestão interna e de integridade e são assim definidos pelo Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos:

I - estratégicos: eventos que possam impedir ou dificultar a execução do Plano Estratégico do Exército (PEEx) na consecução dos Objetivos Estratégicos do Exército (OEE). Neste contexto, inserem-se as decisões sobre os programas estratégicos e seus projetos vinculados, bem como eventos que possam comprometer a capacidade do EB em contar com recursos orçamentários e financeiros necessários à realização de suas atividades ou, ainda, eventos que possam comprometer a própria execução orçamentária, como atrasos no cronograma de licitações ou contingenciamento de recursos.

II - operativos - eventos que possam impedir ou dificultar a realização de atividades eminentemente militares pela Força Terrestre (F Ter).

(...)

III - gestão interna: eventos que podem comprometer os objetivos e as atividades administrativas das OM, normalmente associados a falhas, deficiências ou inadequação de processos internos de gestão de recursos organizacionais, dentre os quais, obrigatoriamente, deverão constar os seguintes processos de apoio:

- a) tecnologia da informação;
- b) aquisições e contratação;
- c) gestão financeira e orçamentária;

- d) gestão de pessoal; e
- e) gestão do patrimônio.

IV - integridade: riscos que configurem ações ou omissões intencionais que possam favorecer a ocorrência de fraudes ou atos de corrupção, podendo ser causa, evento ou consequência de outros riscos

Os riscos na atividade de pagamento de pessoal podem ser enquadrados como risco de gestão em virtude de estarem associados às falhas, deficiências ou inadequação de processos internos de gestão de recursos organizacionais. Podem também serem classificados como riscos de integridade se decorrerem de ações ou omissões intencionais que possam favorecer a ocorrência de fraudes ou atos de corrupção.

Para a Política de Risco da Força, a criticidade ou magnitude de um determinado evento de risco é resultado da combinação de seu impacto e probabilidade, gerando um nível de risco que pode ser classificado como extremo, alto, médio ou baixo.

Os riscos extremos possuem alta probabilidade de ocorrência e podem resultar em impacto extremamente severos, exigindo tratamento imediato, de modo a ter suas causas e/ou efeitos evitados, eliminados ou atenuados urgentemente. O Exército aceita riscos extremos somente em casos excepcionais, cabendo ao proprietário do risco elaborar e executar controles a fim de reduzi-los para níveis aceitáveis.

Os riscos de nível alto são toleráveis pela Instituição, podendo ser mantido, como resultado de uma relação custo-benefício favorável ou por questões estratégicas, sendo obrigatório o tratamento deste risco em curto ou médio prazo.

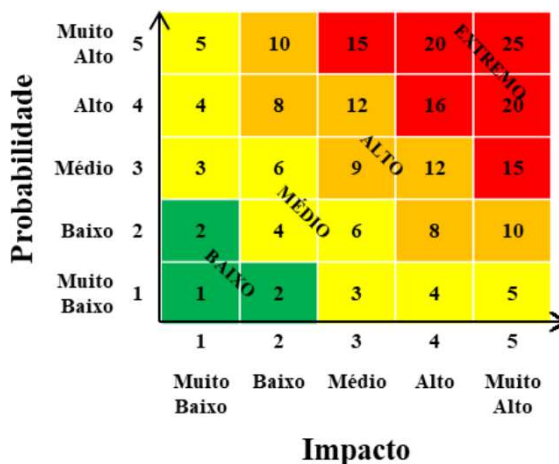
Os riscos de níveis médio e baixo devem ser monitorados de forma rotineira e sistemática, não sendo obrigatória a elaboração de planos de ação correspondentes ao seu tratamento.

Tabela 1: Escala dos níveis de risco

| Nível de Risco (Impacto x Probabilidade), Criticidade ou Magnitude | |
|--|---------|
| Descrição | Faixa |
| Risco Baixo | 1 e 2 |
| Risco Médio | 3 a 6 |
| Risco Alto | 8 a 12 |
| Risco Extremo | 15 a 25 |

Fonte: BRASIL (2019c, p.17)

Figura 03 - Matriz de Exposição a Riscos



Fonte: BRASIL (2019c, p.17)

Segundo a Metodologia de Risco, as opções quanto ao tratamento de risco podem ser aceitar, não sendo necessária a adoção de medidas para reduzir a probabilidade ou impacto do risco, compartilhar, buscando reduzir a probabilidade ou o impacto do risco pela transferência ou compartilhamento de uma porção do risco, evitar, não executando as atividades que gerem risco, ou mitigar, com a adoção de medidas visando a reduzir a probabilidade, o impacto dos riscos ou ambos.

4. O MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA

No período de 2008 a 2010, a Federação das Associações Europeias de Gerenciamento de Risco (FERMA) e a Confederação Europeia dos Institutos dos Auditores Internos (ECIIA) desenvolveram o Modelo das Três Linhas de Defesa no bojo da *Guidance on the 8th UE Company Law Directive*¹, prescrevendo no Art. 41, 2b, que o comitê de auditoria deveria, entre outras coisas, monitorar a efetividade do controle interno das companhias, onde a auditoria interna fosse aplicável, e os sistemas de gerenciamento de risco (Ruud, 2019).

¹ Orientação sobre a 8ª Diretriz de Direito Societário da União Europeia (UE).

Em 2013, o Instituto do Auditores Internos do Brasil (IIA) emitiu a Declaração de Posicionamento As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, conforme ilustração abaixo:

Figura 4: Modelo das Três Linhas de Defesa



Fonte: IIA, 2013. Adaptação da Guidance on the 8Th EU Company Law Directive da ECIIA/FERMA, artigo 41.

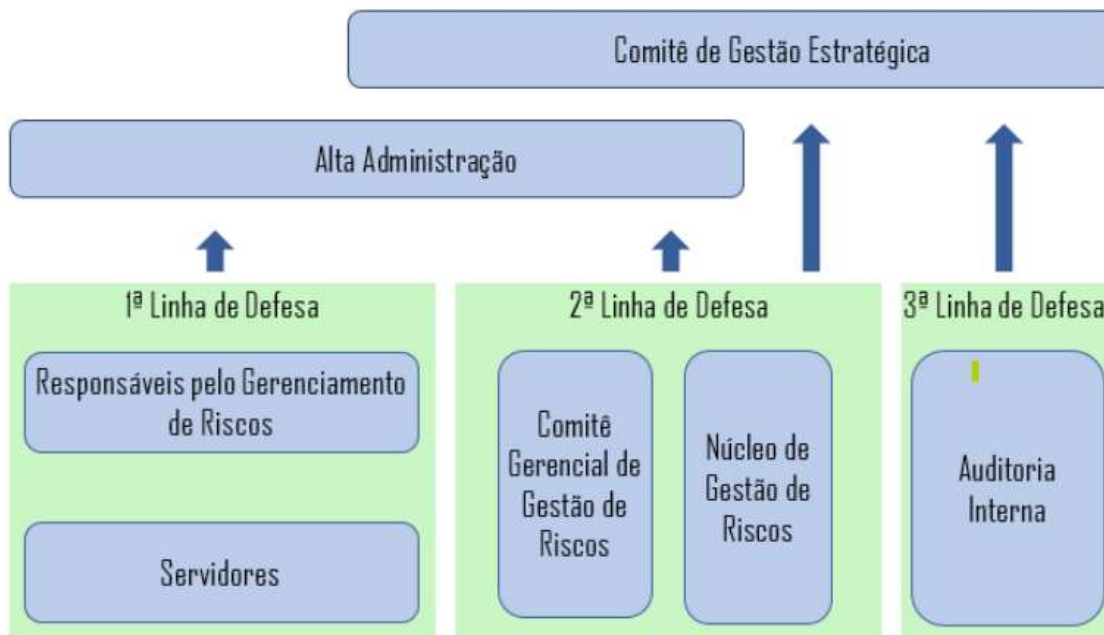
No modelo de Três Linhas de Defesa, cada linha exerce um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização. A primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos é o controle da gerência. A segunda linha de defesa abrange as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela gerência e a avaliação independente é a terceira linha (IIA, 2013).

Para o Tribunal de Contas da União (TCU), a abordagem das Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz para melhorar a comunicação e a conscientização sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gerenciamento de riscos e controles. Esse modelo vem sendo adotado no setor público brasileiro.

A gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, aprovada pela Instrução Normativa Conjunta MP/CGU Nr 01/2016, definiu que as auditorias se constituem na terceira linha de defesa das organizações e são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha) e da supervisão dos controles internos (segunda linha).

A Metodologia de Gestão de Riscos da Controladoria-Geral da União apresenta a estrutura das linhas de defesa, alinhada com a proposta do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), conforme figura abaixo:

Figura 5: Linhas de Defesa na gestão de risco da CGU.



Fonte: Portaria Nr 910, de 03 de abril de 2018, da CGU.

No Exército Brasileiro, o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos, define que o modelo das linhas de defesa deverá ser empregado no processo de gestão de risco da organização, com a finalidade de estabelecer a comunicação entre partes interessadas no gerenciamento de riscos e controles por meio do esclarecimento das competências e responsabilidades essenciais.

4.1 A Primeira Linha de Defesa

A primeira linha de defesa é responsável pela gestão operacional e tem propriedades sobre os riscos. É responsável por implementar ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles. Deve manter controles internos eficazes e conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente (IIA, 2013).

Para o TCU, gestão operacional atua como a primeira linha de defesa, uma vez que os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação e responsabilidade. Os riscos são identificados, avaliados e controlados nesse nível,

conduzindo o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e possibilitando que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

A IN 01/2016 do MP/CGU definiu os controles internos da gestão como a primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas, sendo operado por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal.

A Metodologia de Gestão de Risco do EB reconhece que a primeira linha de defesa é executada por todos os níveis de gestão dentro das organizações. Ela composta pelos proprietários dos riscos (PRisC) das OM, apoiados pelas Equipes de Gestão de Riscos, Integridade e Controles (EGRIC), quando estabelecidas, e supervisionados pelas Assessorias de Gestão de Riscos e Controles (AGRIC).

Todas as OM são a primeira camada de defesa de seus próprios processos, sendo dos PRisC a responsabilidade direta pelo monitoramento desses processos, bem como a elaboração e execução de controles a fim de reduzir os riscos para níveis aceitáveis.

Segundo modelo de Plano de Gestão de Risco proposto pela Metodologia de Gestão de Risco do EB, compete à AGRIC:

- a) assegurar que os riscos sejam gerenciados de acordo com a Metodologia para a Gestão de Riscos do Exército Brasileiro;
- b) implantar, monitorar, supervisionar e, quando for o caso, atualizar o processo de gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão no âmbito da OM;
- c) orientar os Proprietários de Riscos e Controles (PrisC) na identificação, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos inerentes às suas atividades;
- d) monitorar a execução dos planos de ação;
- e) monitorar e propor o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão;
- f) consolidar e encaminhar ao escalão superior o Relatório Anual de Gestão de Riscos, de acordo com o calendário previsto na Portaria EME;
- g) realizar reuniões de análise da gestão de riscos, de acordo com o cronograma estabelecido neste Plano consolidar e atualizar anualmente o Portfólio de Riscos Prioritários da OM;
- h) adaptar, no que couber, e estabelecer indicadores de desempenho de gerenciamento de riscos alinhados com os do escalão superior;
- i) propor, quando julgadas necessárias, a constituição de Equipes de Gestão de Riscos, Integridade e Controles (EGRIC);
- j) supervisionar os trabalhos das EGRIC, quando estabelecidas, e dos PRisC; e
- k) no caso do ODG, do ODOp, dos ODS, dos OADI e dos C Mil A, receber das Diretorias ou equivalentes subordinados, o Relatório Anual de Gestão de Riscos das OMDS consolidado e encaminhar ao EME.

4.2 A Segunda Linha de Defesa

A segunda linha de defesa é responsável pelas funções de gerenciamento de riscos e conformidade e tem como atribuição, segundo o IIA:

- Apoiar as políticas de gestão, definir papéis e responsabilidades e estabelecer metas para implementação.
- Fornecer estruturas de gerenciamento de riscos.
- Identificar questões atuais e emergentes.
- Identificar mudanças no apetite ao risco implícito da organização.
- Auxiliar a gerência a desenvolver processos e controles para gerenciar riscos e questões.
- Fornecer orientações e treinamento sobre processos de gerenciamento de riscos.
- Facilitar e monitorar a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional.
- Alertar a gerência operacional para questões emergentes e para as mudanças no cenário regulatório e de riscos.
- Monitorar a adequação e a eficácia do controle interno, a precisão e a integridade do reporte, a conformidade com leis e regulamentos e a resolução oportuna de deficiências.

Para a CGU, à segunda camada de defesa compete a supervisão e monitoramento dos controles internos executados por instâncias específicas, como comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e *compliance*.

Segundo o TCU, a segunda linha de defesa é constituída por funções estabelecidas para garantir que a primeira linha funcione como pretendido no tocante ao gerenciamento de riscos e controles. Essas funções específicas podem variar muito entre organizações e setores, todavia são funções de gestão, cuja atribuição é coordenar as atividades de gestão de riscos, monitorar riscos específicos, ajudar a desenvolver controles e ou monitorar riscos e controles da primeira linha de defesa.

A Metodologia de Risco do EB estabeleceu que o escalão superior, de acordo com o canal de comando, será a segunda linha de defesa para suas organizações militares diretamente subordinadas (OMDS). As OM em que, pelo canal técnico, haja subordinação em assuntos específicos também constituem a segunda camada de defesa.

Ao Estado-Maior do Exército (EME), ao órgão de direção operacional (ODOp), aos órgãos de direção setorial (ODS), aos órgãos de assessoria direta e imediata ao Comandante do Exército (OADI), aos comandos militares de área (C Mil A), ao Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e aos Centros de Gestão de Contabilidade e

Finanças do Exército (CGCFEx) foram delegados a atribuição de segunda linha de defesa de seus próprios processos.

4.3 A Terceira Linha de Defesa

A terceira linha de defesa compreende a auditoria interna, que deve fornecer ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. Esta linha também fornece avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle (IIA, 2013).

No âmbito da Administração pública, a terceira linha de defesa é constituída pelas auditorias, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa) (CGU, 2018).

Para o TCU, a terceira linha de defesa desempenha funções que fornecem avaliações independentes representada pela auditoria interna, fornecendo avaliações (asseguração) independentes e objetivas sobre os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança aos órgãos de governança e à alta administração. Abrange uma grande variedade de objetivos (incluindo eficiência e eficácia das operações; salvaguarda de ativos; confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; conformidade com leis e regulamentos) e elementos da estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno em todos os níveis da estrutura organizacional da entidade.

No Exército Brasileiro, a terceira linha foi delegada ao Centro de Controle Interno do Exército e aos Centros de Gestão de Contabilidade e Finanças do Exército, devendo realizar auditoria interna, de forma independente e objetiva, sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e controles internos da gestão, por intermédio dos órgãos do Sistema de Controle Interno do EB.

5. O SISTEMA DE PAGAMENTO DE PESSOAL DO EXÉRCITO BRASILEIRO

As principais normas legais que regulamentam a estrutura remuneratória dos militares são a Medida Provisória nº 2.215-10, de 31 de agosto de 2001 e a Lei nº 13.954, de 16 de dezembro de 2019.

O Art 1º da MP 2.215-10/2001 define que a remuneração dos militares, em tempo de paz, é composta de soldo, adicionais militar, de habilitação, de tempo de serviço, de compensação orgânica e gratificações de localidade especial e representação. Além dessas parcelas, a norma define que os militares têm os direitos remuneratórios à diária, transporte, ajuda de custo, auxílio-fardamento, auxílio-alimentação, auxílio-natalidade, auxílio-invalidez; auxílio-funeral; auxílio-transporte, assistência pré-escolar, salário-família, adicional de férias e adicional natalino.

O normativo acima apresenta a definição de cada direito remuneratório. O soldo é a parcela básica mensal, de caráter irredutível, inerente ao posto ou a graduação do militar. O adicional militar está relacionado a círculo hierárquico da carreira militar, definido em lei. O adicional de habilitação é referente aos cursos realizados com aproveitamento, conforme legislação específica. O adicional de compensação orgânica é devido ao militar para compensação de desgaste orgânico resultante do desempenho continuado de atividades especiais, conforme regulamentação. O adicional de permanência é inerente ao militar que permanecer em serviço após haver completado o tempo mínimo requerido para a transferência para a inatividade remunerada. A gratificação de localidade especial está relacionada à serviço em regiões inóspitas, conforme regulamentação específica.

Além dos direitos acima que constituem parcela mensal, a MP 2.215-10/2001 também conceitua os direitos abaixo:

IX - diária - direito pecuniário devido ao militar que se afastar de sua sede, em serviço de caráter eventual ou transitório, para outro ponto do território nacional, destinado a cobrir as correspondentes despesas de pousada, alimentação e locomoção urbana, conforme regulamentação;

X - transporte - direito pecuniário devido ao militar da ativa, quando o transporte não for realizado por conta da União, para custear despesas nas movimentações por interesse do serviço, nelas compreendidas a passagem e a translação da respectiva bagagem, para si, seus dependentes e um empregado doméstico, da localidade onde residir para outra, onde fixará residência dentro do território nacional;

XI - ajuda de custo - direito pecuniário devido ao militar, pago adiantadamente, conforme regulamentação:

- a) para custeio das despesas de locomoção e instalação, exceto as de transporte, nas movimentações com mudança de sede; e
 - b) por ocasião de transferência para a inatividade remunerada, conforme dispuser o regulamento;
- XII - auxílio-fardamento - direito pecuniário devido ao militar para custear gastos com fardamento, conforme regulamentação;
- XIII - auxílio-alimentação - direito pecuniário devido ao militar para custear gastos com alimentação, conforme regulamentação;
- XIV - auxílio-natalidade - direito pecuniário devido ao militar por motivo de nascimento de filho, conforme regulamentação;
- XV - auxílio-invalidez - direito pecuniário devido ao militar na inatividade, reformado como inválido, por incapacidade para o serviço ativo, conforme regulamentação; e
- XVI - auxílio-funeral - direito pecuniário devido ao militar por morte do cônjuge, do companheiro ou companheira ou do dependente, ou ainda ao beneficiário no caso de falecimento do militar, conforme regulamentação.

A Lei nº 13.954/2019 reestruturou a carreira militar e, no tocante à estrutura remuneratória, criou o adicional de compensação por disponibilidade militar, que consiste na parcela remuneratória mensal devida ao militar em razão da disponibilidade permanente e da dedicação exclusiva, alterou os percentuais de adicional de habilitação, aumentou o valor da ajuda de custo por ocasião da transferência para inatividade remunerada, universalizou e aumentou os percentuais de desconto para contribuição para pensão militar.

Para materializar o direito remuneratório dos militares, a Instituição dispõe de estruturas encarregadas dos aspectos jurídicos-normativo, da execução da folha de pagamento e de controle interno. Para compreender essas estruturas, é necessário conhecer a organização do Exército Brasileiro.

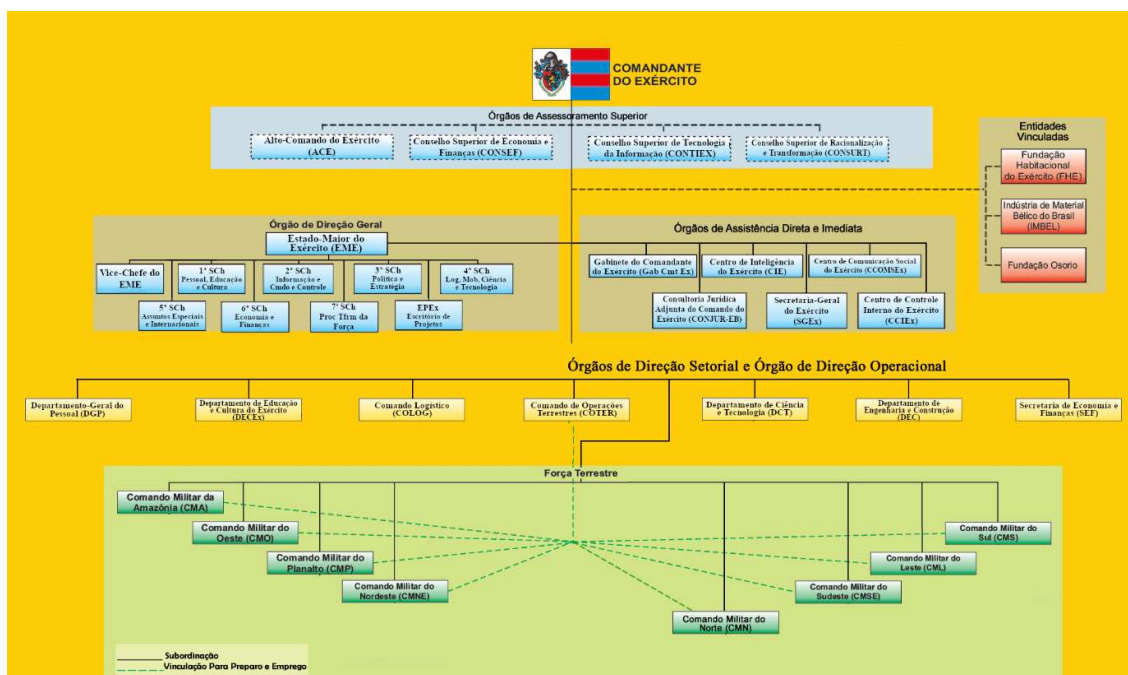
A Constituição Federal define que o Exército integra as Forças Armadas e é uma instituição nacional permanente e regular, organizada com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destina-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem.

O Regulamento Interno e dos Serviços Gerais do Exército Brasileiro (RISG) afirma que o Comando do Exército está estruturado em órgãos de assessoramento, órgão de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército, Órgão de Direção Geral, o Estado-Maior do Exército, órgãos de direção setorial (ODS), órgãos de apoio, Força Terrestre, constituída pelos comandos militares de área, e entidades vinculadas.

Os ODS são formados pelo Departamento-Geral do Pessoal (DGP), Departamento de Ciência e Tecnologia (DCT), Departamento de Engenharia e Construção (DEC), Departamento de Educação e Cultura do Exército (DECEX), Comando Logístico (COLOG), Comando de Operações Terrestre (COTER) e Secretaria de Economia e Finanças (SEF).

Os comandos militares de área (C Mil A) constituem o mais alto escalão de enquadramento das organizações militares (OM), são subordinados diretamente ao Comandante do Exército e podem compreender um ou mais grandes comandos, unidades, subunidades e, eventualmente, outras OM. A figura 5 apresenta uma visão geral da organização do Exército Brasileiro.

Figura 6: Organograma do Exército Brasileiro



Fonte: Secretaria-Geral do Exército e adaptada pelo autor.

O grande comando é a denominação genérica de qualquer comando da Força Terrestre, privativo de oficial-general, podendo ser comando militar de área, região militar, divisão de exército, brigada, artilharia divisionária, grupamento de engenharia, grupamento logístico, comando de operações especiais e comando de aviação do exército (BRASIL, 2003).

Algumas organizações militares estão estruturadas para exercer administração própria e tem competência para realizar atos e fatos de gestão de bens da União e de

terceiros e às quais foi concedida autonomia ou semiautonomia administrativa e são denominadas de unidades administrativas.

Conforme Art 9º do Regulamento de Administração do Exército, OM com autonomia administrativa é assim definida:

§ 4º OM com autonomia administrativa plena é a que, estando cadastrada no SIAFI com um Código de Unidade Gestora (CODUG), tem competência para realizar atos e fatos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal, próprios ou sob descentralização, bem como emitir parecer e julgar direitos, cujo titular está sujeito à prestação de contas, em conformidade com o disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988.

§ 5º OM com autonomia administrativa parcial é a que, estando cadastrada no SIAFI com CODUG, encontra-se vinculada a uma OM com autonomia administrativa plena, para fins específicos, conforme determinado em portaria de concessão ou cassação de autonomia administrativa.

§ 6º OM sem autonomia administrativa é a que, não sendo UG, não executa qualquer ato de gestão, devendo estar vinculada a uma OM com autonomia administrativa plena, para o exercício de sua vida vegetativa.

A geração de direito remuneratório ocorre nas OM com autonomia administrativa plena e parcial com a competência para realizar atos e fatos de gestão de pessoal.

Nas OM, cabe ao Chefe da 1ª Seção assessorar o ordenador de despesa nas atividades de pagamento de pessoal, sendo o agente da administração responsável por confirmar os fatos geradores dos direitos remuneratórios, conforme amparo da legislação, providenciando seus registros em boletim interno, bem como fazer cumprir as atividades de controle referente ao pagamento de pessoal, conforme prescrição contida no RISG.

O Centro de Pagamento do Exército (CPEX) está diretamente subordinado à Secretaria de Economia e Finanças e tem a finalidade de executar, centralizadamente, as atividades de pagamento de pessoal no âmbito do Comando do Exército, conforme previsão contida no Regulamento do Centro. Ademais, o CPEX tem a atribuição de Gerenciar o Sistema de Pagamento de Pessoal e outros sistemas de suporte à atividade de pagamento, nos termos de seu Regimento Interno.

Vale destacar que a geração do direito remuneratório não ocorre no CPEX, mas sim nas OM com autonomia para realizar atos e fatos de gestão de pessoal. Essas OM processam a documentação que dão suporte ao direito remuneratório dos

militares, publica em boletim interno e realizam o lançamento nos sistemas de pagamento.

Conforme Cronograma Mensal de Pagamento, as organizações militares devem lançar os direitos remuneratórios legalmente devidos aos militares no Formulário de Alteração de Pagamento Digital (FAP-Digital). Terminado o prazo para lançamento, o Sistema de Pagamento realiza a 1ª Corrida de Pagamento, processando os FAP-Digital de todas as OM e emitindo Relatórios de Crítica. Esses relatórios são disponibilizados às OM para que realizem a correção das inconsistências identificadas e ao CPEX para análise, podendo rejeitar lançamentos que não atendem à parâmetros do sistema.

Cumprir destacar, que o Cronograma Mensal de Pagamento determina que alguns direitos remuneratórios, em virtude do valor ou da criticidade do evento de pagamento, sejam remetidos em FAP específico, cujos direitos remuneratórios, obrigatoriamente, serão submetidos à análise do CPEX, que poderá acatar ou rejeitar.

Após a 1ª Corrida, o Sistema de Pagamento é reaberto e as OM têm a oportunidade de enviar novo FAP-digital, corrigindo os problemas identificados e lançando novos direitos remuneratórios. Terminado o prazo, o Sistema de Pagamento realiza a 2ª Corrida de pagamento, processando os FAP enviados e gerando novos relatórios de crítica de pagamento que são analisados. As inconsistências identificadas nessa fase são sanadas pelo CPEX na fase de controle de qualidade.

Passada a 2ª Corrida, última fase na qual as OM podem lançar informações no FAP-Digital, o CPEX abre o Sistema de Suspensão, Bloqueio ou Reversão (SISBR), que busca evitar a realização do pagamento na ocorrência de algum evento de cessação de direito remuneratório, tais como morte, deserção ou desligamento não planejado de algum militar. Durante as diversas fases, o CPEX disponibiliza relatórios de óbito obtidos do Sistema Nacional de Registros Cíveis (SIRC), conforme previsto no Cronograma de Pagamento.

Ademais dos controles acima, as OM de pagamento devem realizar o Exame de Pagamento de Pessoal normatizado pela Portaria Nr 002-SEF, de 03 de fevereiro de 2014. Conforme preconizado na norma, o exame de pagamento de pessoal tem por finalidade controlar e fiscalizar a atividade de pagamento de pessoal, por meio da análise dos documentos disponibilizados pelo Centro de Pagamento do Exército, bem como pela verificação da correção dos dados constantes dos arquivos de pagamento das Unidades Gestoras/Órgãos pagadores, nos termos da legislação e dos fatos

geradores de direitos e de obrigações, referentes à remuneração. O Exame tem caráter obrigatório, abrange o pagamento e os contracheques dos militares da ativa, inativos, pensionistas e servidores civis, e deve ser realizado mensalmente.

A amostragem de militares da ativa, militares inativos, servidores públicos civis na ativa, servidores civis aposentados, pensionistas militares e pensionistas civis que tem os seus contracheques examinados no ano varia de 5%, para OM com efetivo a partir de 25.000 (vinte e cinco mil), até 100%, para OM com efetivo de até 250.

Além do CPEX, o Regimento Interno da Diretoria de Assistência ao Pessoal (DAP), subordinada ao Departamento Geral de Pessoal (DGP), confere à diretoria competência para planejar, coordenar e supervisionar as atividades relacionadas ao Serviço de Inativos e Pensionistas do Exército, a averbação e cadastramento de tempo de serviço de militares de carreira e inativos e a revisão de proventos de militares inativos, conforme Regulamento do DGP.

Conforme previstos nas instruções reguladoras que tratam de auxílio-transporte e assistência pré-escolar, cabe à DAP orientar, fiscalizar e controlar a concessão desses direitos remuneratórios pelas UG aos militares.

Ainda no bojo do direito remuneratório auxílio-transporte (AT), a Portaria Nr 269-DGP/2007 atribui às regiões militares (RM) competência para homologar as Solicitações de Auxílio-Transporte (SAT) das OM vinculadas com valores superiores a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), devendo o saque ocorrer somente após a manifestação da RM, que deverá se emitida em até 20 (vinte) dias a contar da data do processo no protocolo regional. Para as SAT e o AT homologado com valores entre R\$ 700,00 (setecentos reais) e R\$ 1.200,00, exclusive, as OM deverão remeter uma relação mensal para RM de vinculação para fins de conhecimento e controle.

O pagamento de gratificação de representação em situações eventuais, tais como pela participação em viagem de representação, participação em instrução relacionada com a atividade de ensino, por estar às ordens de autoridade estrangeira no país e pela participação em emprego operacional, deve ser autorizado pelos chefe do EME, do órgão de direção operacional (ODOp), dos órgãos de direção setoriais (ODS), comandantes militares de área ou chefes dos órgãos de assistência direta e imediata (OADI) ao Comandante do Exército, nos termos da Portaria nº 1.887, de 7 de dezembro de 2022, do Comandante do Exército.

Ainda segundo o normativo, os comandantes, chefes e diretores de OM devem solicitar à autoridade competente, dentro dos prazos compatíveis, por intermédio da

cadeia de comando, concessão para o pagamento da gratificação, informando a natureza do evento, o local de sua realização, a duração, o efetivo previsto por posto e graduação e a estimativa do montante a ser pago.

6. CONSIDERAÇÕES SOBRE AS LINHAS DE DEFESA NA ATIVIDADE DE PAGAMENTO DE PESSOAL

No tocante à atividade de pagamento, em que pese aos normativos organizacionais não utilizarem a nomenclatura afeta à gestão de risco por serem anteriores à Política de Gestão de Risco do EB, a primeira linha de defesa está situada nas organizações militares com autonomia administrativa plena e parcial com competência para realizar atos e fatos de gestão de pessoal que resultem na geração de direito remuneratório. Deve-se pontuar que o exame de pagamento de pessoal, principal ferramenta de controle, ocorre na primeira linha com os relatórios disponibilizados pelo Centro de Pagamento do Exército.

Dessa forma, a atribuição de primeira linha é bem ampla, abarcando OM valor unidade, GU, ODS, ODOP, ODG, C Mil A e órgãos pagadores de veteranos e pensionistas (OPVP). Vale destacar que algumas OM de valor igual o superior a GU possuem atribuições de primeira e segunda linha, na medida que executam atos de pessoal referentes aos seus militares e possuem atribuições de controle para determinados direitos remuneratórios.

Sobre a segunda linha, a Força definiu que é composta pelo escalão superior, de acordo com o canal de comando, para as OM diretamente subordinadas e as OM em que, pelo canal técnico, haja subordinação em assuntos específicos. Foi atribuída à segunda linha a responsabilidade por supervisionar e monitorar os controles internos da gestão executados pela primeira linha, garantindo que esta funcione como pretendida no tocante ao gerenciamento de riscos.

Da normatização interna sobre gestão de risco, verifica-se a possibilidade de duas instâncias para a segunda linha de defesa, o escalão imediatamente superior, segundo o canal de comando, ou o canal técnico responsável por assuntos específicos.

Por se tratar de matéria complexa, e observando o referencial teórico que trata do assunto, é possível afirmar que na temática pagamento de pessoal, a segunda

linha de defesa está posicionada no canal técnico que trata da aplicação do direito remuneratório dos militares.

O canal técnico, todavia, abre duas possibilidades: o técnico-jurídico-normativo e o técnico-executivo. Sob a ótica jurídica-normativa, cabe ao Estado-Maior do Exército, Secretaria de Economia e Finanças e o Departamento Geral de Pessoal estabelecer normas e responder consultas jurídicas sobre direito remuneratório. A Consultoria Jurídica Adjunta ao Gabinete do Comandante do Exército (CONJUR-EB) também tem atribuição de solucionar dúvidas jurídicas relativas à direito remuneratório. Essas estruturas, em que pese a possibilidades de criar controles no momento da edição de normas ou solução de consultas, não possuem a atribuição de fiscalizar a aplicação do direito.

Nesse sentido, essas estruturas técnico-jurídico-normativa não configuram como segunda linha de defesa na execução do direito remuneratório, recaindo, assim sobre as organizações técnicos-executivas essa atribuição.

De fato, é possível identificar as seguintes organizações do Exército que podem exercer o papel de segunda linha: o Estado-Maior do Exército (EME), o órgão de direção operacional (ODOp), os órgãos de direção geral (ODG), os comandos militares de área, os órgãos de assistência direta e imediata (OADI) ao Comandante do Exército, o Centro de Pagamento de Exército (CPEx) e a Diretoria de Assistência ao Pessoal (DAP).

O EME, o órgão de direção operacional, os órgãos de direção geral, os comandos militares de área e os órgãos de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército se posicionam na segunda linha, especificamente, no direito remuneratório de gratificação de representação em situações eventuais, por terem a responsabilidade de autorizarem essa despesa e, dessa forma, possuem também a responsabilidade de exercerem a supervisão sobre a aplicação dos recursos desse direito remuneratório. O EME, quando atua como órgão jurídico normativo, não age como segunda linha.

A DAP exerce papel de 2ª linha ao supervisionar as atividades relacionadas ao Serviço de Veteranos e Pensionistas do Exército, a averbação e cadastramento de tempo de serviço de militares de carreira e inativos e a revisão de proventos de militares inativos. Também no âmbito da concessão dos direitos remuneratórios de auxílio-transporte e assistência pré-escolar, a DAP encontra-se na 2ª linha de defesa.

As RM também constituem a segunda camada de defesa no bojo do direito remuneratório auxílio-transporte. Estas OM estão encarregadas de homologar as SAT das OM vinculadas com valores superiores a R\$ 1.200 (mil e duzentos reais) e realizar o controle dos valores entre R\$ 700,00 (setecentos reais) e R\$ 1.200.

O CPEX, responsável pela execução centralizada do pagamento de pessoal do Exército, tem relevante papel na segunda linha de defesa. Além de disponibilizar os relatórios para a realização do exame de pagamento pela 1ª linha, o CPEX analisa, observando critérios de materialidade e relevância, o lançamento de direitos remuneratórios pela UG no FAP-Digital, podendo rejeitar e solicitar à 1ª linha que realiza as correções necessárias. Ademais, o CPEX possui toda a base de dados de pagamento do Exército, sendo capaz de realizar análise da folha de pagamento com softwares de auditoria, podendo gerar relatórios de divergência, pendências e gerencias para as demais UG.

A Terceira Linha para o Exército é formada pelo Centro de Controle do Exército e os Centro de Gestão, Controle e Finanças do Exército que estão encarregados de comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e avaliar o desempenho da gestão de pessoal, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia, conforme previsão contida no regimento interno dessas organizações.

7. CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou identificar a aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa adotado pela Metodologia de Gestão de Risco do Exército Brasileiro no âmbito da atividade de pagamento de pessoal, alinhado com a Política de Gestão de Risco da Instituição que fixou entre suas metas aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estratégicos e organizacionais, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis.

Teve por objetivo analisar as estruturas e responsabilidades atinentes às linhas de defesa na atividade de pagamento de pessoal no Exército Brasileiro. Para atingir esse propósito, apresentou o modelo das Três Linhas adotado pela Metodologia de Gestão Risco do Exército Brasileiro, o Sistema de Pagamento de Pessoal do Exército Brasileiro e as organizações responsáveis por cada linha na atividade de pagamento de pessoal e suas atribuições.

A emissão da Política de Gestão de Riscos do Exército foi em 2017 e a metodologia para sua implementação ocorreu em 2019, ou seja, trata-se de um assunto recente que está em processo de implantação.

Em que pese o contexto acima, é possível identificar as três linhas de defesa na atividade de pagamento de pessoal do Exército Brasileiro, em várias organizações da Força, com atribuições definidas em normas internas. Esse aspecto, se alinha com o objetivo deste trabalho que buscou analisar a aplicação do modelo das Três Linhas de Defesa e suas atribuições na Instituição.

Em que pese ser possível identificar as atribuições de cada linha de defesa nos órgãos estudados, deve-se reiterar que a adoção de uma política de risco é recente no Exército Brasileiro e está em processo de implantação. De fato, a Instituição está em processo de evolução na temática gestão de risco e em nenhum normativo é possível identificar de maneira nominal e taxativa os órgãos elencados como primeira, segunda ou terceira linha de defesa, nos termos das nomenclaturas definidas pela Política de Risco do Exército.

Verificou-se que todas as organizações militares com autonomia administrativa plena e parcial com competência para realizar atos e fatos de gestão de pessoal que resultem na geração de direito remuneratório compõem a primeira linha.

Identificou-se que o Estado-Maior do Exército, o órgão de direção operacional, os órgãos de direção geral, os comandos militares de área, os órgãos de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército, o Centro de Pagamento de Exército (CPEX), a Diretoria de Assistência ao Pessoal (DAP) e as regiões militares (RM) exercem o papel de segunda linha de defesa no Exército Brasileiro, no assunto pagamento de pessoal.

Cumprir destacar o papel do Centro de Pagamento do Exército, responsável por executar, de modo centralizado, a folha de pagamento da Força. Por possuir toda a base de dado de pagamento de pessoal, o Centro tem a capacidade de gerar informações para mitigar a possibilidade de impropriedades e irregularidades.

O Centro de Controle Interno do Exército e os Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, encarregados de comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e avaliar o desempenho da gestão de pessoal, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia, constituem a terceira linha.

A evolução da maturidade institucional na gestão de risco impactará a atualização das normas internas com reflexos na estrutura organizacional e nas

atribuições dos órgãos da Força, possibilitando a necessidade de estudos futuros sobre a otimização da definição de uma segunda linha de defesa na atividade de pagamento de pessoal com a obtenção de controles mais eficientes na gestão dos recursos destinados a folha de pagamento.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 31.000: Gestão de riscos – princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro. 2009. Disponível em: <https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>. Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **NBR 31.000: Gestão de riscos – princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro. 2018. Disponível em: <https://www.apostilasopcao.com.br/arquivos-opcao/erratas/10677/66973/abnt-nbr-iso-31000-2018.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto Nr 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41841/8/decreto_%20n_9203_22_novembro_2017.pdf. Acesso em: 20 abr 2023.

_____. **Decreto Nr 5.751, de 12 de abril de 2006**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5751.htm#art5. Acesso em: 4 abr. 2023.

_____. **Lei Nr 13.954, de 16 de dezembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13954.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. **Lei Nr 6.880, de 9 de dezembro de 1980**. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880.htm. Acesso em: 4 abr. 2023.

_____. **Medida Provisória Nr 2.215-10, de 31 de agosto de 2001**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2215-10.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Estado-Maior do Exército. **Portaria nº 292, de 2 de outubro de 2019**. Aprova o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-MT02.001), 1ª Edição, 2019. Disponível em: http://www.eb.mil.br/exercito-brasileiro?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_assetEntryId=12613800&_101_type=document&inheritRedirect=false. Acesso em 20 abr. 2023.

_____. Centro de Pagamento do Exército. **Cronograma Mensal de Pagamento: mês de referência agosto 22**. Disponível em: <http://intranet.cpex.eb.mil.br/>. Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Portaria nº 004, de 3 de janeiro de 2019**. Aprova a Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004), 2ª Edição, 2018. Disponível em: <http://www.eb.mil.br/documents/10138/12613710/Pol%C3%ADtica+de+Gest%C3%A3o+de+Riscos+do+EB.pdf/22d10bc3-789b-6b17-46b5-006302ff5c84>. Acesso em: 25 abr 2023.

_____. Departamento Geral de Serviço. **Portaria nº 003-DGS, de 10 de fevereiro de 1995**. Aprova as Instruções Reguladoras para a Aplicação e a Execução da Assistência Pré Escolar no Ministério do Exército (IR 70-17). Disponível em: https://2cgcfx.eb.mil.br/images/conteudo/legislacoes/13_pagamento_pessoal/02_pagamento_pessoal/08_Portaria%20n%C2%BA%20003-DGS,%20de%2010%20fev%201995%20-%20Pr%C3%A9-escolar.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Departamento Geral de Serviço. **Portaria nº 014-DGS, de 30 de junho de 1999**. Aprova as Instruções Reguladoras para Concessão do Auxílio Transporte no âmbito do Exército Brasileiro (IR 70-21). Disponível em: https://5rm.eb.mil.br/images/5rm/esc_pes/sas/legislacao/IR70_21.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Departamento-Geral do Pessoal. **Portaria nº 269-DGP, de 11 de dezembro de 2007**. Altera dispositivos das Normas para o Controle da Solicitação e Concessão de Auxílio-Transporte e o Exame de sua Requisição no Âmbito do Exército Brasileiro, aprovadas pela Portaria no 098-DGP, de 31 de outubro de 2001. Disponível em: https://5rm.eb.mil.br/images/5rm/esc_pes/sas/legislacao/Port269.pdf. Acesso em: 20 jul. 2023.

_____. Departamento-Geral do Pessoal. **Portaria Nº 033-DGP, de 16 de fevereiro de 2018**. Define os valores limites para fins de homologação e saque do Auxílio-Transporte no âmbito do Exército Brasileiro. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/boletim_be.php. Acesso em: 20 jul 2023.

_____. **Plano Estratégico do Exército (2020-2023)**. http://www.ceadex.eb.mil.br/images/legislacao/XI/plano_estrategico_do_exercito_2020-2023.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. **Portaria - C Ex nº 1.603, de 6 de outubro de 2021.** Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001), 2ª edição, 2021. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/03_regimentos/port_n_1603_cmdo_eb_06out2021.html. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. **Portaria – C Ex nº 1.161, de 1º de agosto de 2019.** Aprova o Regulamento da Diretoria de Civis, Inativos, Pensionistas e Assistência Social (EB10-R-02.020), 2ª Edição, 2019. Disponível em: <http://www.dcpas.eb.mil.br/pdf/institucional/port1162.pdf>. Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Portaria – C Ex nº 1527, de 24 de maio de 2021.** Aprova o Regulamento do Centro de Pagamento do Exército (EB10-R-08.004), 1º Edição, 2021. Disponível em: http://www.sef.eb.mil.br/images/ass2/portarias/port_1527_.html. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. **Portaria – C Ex nº 155, de 29 de fevereiro de 2016.** Aprova o Regulamento do Departamento-Geral do Pessoal (EB10-R-02.001) e dá outras providências. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamentos/port_n_155_cmdo_eb_29fev2016.html. Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Portaria – C Ex nº 465, de 17 de maio de 2017.** Aprova a Política de Gestão de Risco do Exército Brasileiro, 2019. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br>. Acesso em: 30 maio 2023.

_____. **Portaria C Ex n 1.555, de 9 de julho de 2021.** Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE), EB10-R-01.003, 1ª Edição, 2021. Disponível em: http://www.sef.eb.mil.br/images/a2/assessoria2/2021/port_1555_cex_rae.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. **Portaria nº 816-Cmt Ex, de 19 de dezembro de 2003.** Aprova o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais(R-1). Disponível em: <http://www.dsau.eb.mil.br/index.php/2020-07-15-09-54-41/category/551-regulamento-interno-dos-servicos-gerais-risg>. Acesso em: 8 abr. 2023.

_____. **Portaria nº 1.887, de 7 de dezembro de 2022.** Aprova as Normas para o Pagamento da Gratificação de Representação no Âmbito do Comando do Exército (EB10-N-08.003), 1ª edição, 2022. Acesso em: 10 set 2023.

_____. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria - SEF/C Ex Nº 174, de 30 de novembro de 2021.** Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Economia e Finanças (EB90-RI-08.001), 1ª Edição, 2021. Disponível em:

http://www.sef.eb.mil.br/images/a2/assessoria2/PORT_174-SEF-C_Ex_DE_30NOV21_SEPARATA_17DEZ211.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria no 015-SEF, de 19 de março de 2018**. Aprova as Normas para a Concessão ou Cassação de Autonomia ou Semi Autonomia Administrativa e para a Vinculação ou Desvinculação Administrativa de Organização Militar (EB90-N 03.002), 2ª Edição, 2018. Disponível em: http://www.sef.eb.mil.br/images/ass2/portarias/7_PORT_15-SEF_de_19MAR18_69BE13.html. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria – SEF/C Ex nº 149, de 16 de agosto de 2021**. Aprova o Regimento Interno do Centro de Pagamento do Exército (EB90-RI-02.001), 1ª Edição, 2021. Disponível em: http://www.sef.eb.mil.br/images/ass2/2021/Portaria/PORT_149-SEF-C_Ex_DE_16AGO21_SEPARATA_27AGO21.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria – SEF/C Ex nº 154, de 19 de agosto de 2021**. Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI08.002), 1ª Edição, 2021. Disponível em: http://www.cciex.eb.mil.br/images/docs/port_154-sef_rgt_intr_cgcfex.pdf. Acesso em: 8 abr 2023.

_____. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria nº 002-SEF, de 3 de fevereiro de 2014**. Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal (EB90-N-02.001), 1ª Edição, 2014. Disponível em: <https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/1/768/1/NORMAS%20PARA%20EXAME%20D E%20PAGAMENTO%20DE%20PESSOAL%202014.pdf>. Acesso em: 25 abr 2023.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-geral da União. **Portaria nº 910, de 03 de abril de 2018**. Aprova a Metodologia de Gestão de Riscos da Controladoria-Geral da União. https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41300/8/Portaria_910_2018.pdf. 20 jul 2023.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33947/8/Instrucao%20Normativa%20Conjunta%20MP-CGU%2001-2016.pdf>. Acesso em: 20 abr 2023.

_____. Tribunal de Contas da União. **Gestão de Riscos, Avaliação da Maturidade**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E61E3109601620CBEC2333A04>. Acesso em: 20 jul 2023.

BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. **Inteligência em riscos: gestão integrada em riscos corporativos**. 2 Ed. São Paulo: Sicurezza, 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Creating and Protecting Value: Understanding and Implementing Enterprise Risk Management**. 2020. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-ERM-Creating-and-Protecting-Value.pdf>. Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Risk Appetite – Critical to Success**. 2020. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-ERM-Creating-and-Protecting-Value.pdf>. Acesso em: abr 2023.

_____. **Compliance Risk Management: Applying the COSO ERM Framework**. 2020. Disponível em: [coso.org/Shared%20Documents/Compliance-Risk-Management-Applying-the-COSO-ERM-Framework.pdf](https://www.coso.org/Shared%20Documents/Compliance-Risk-Management-Applying-the-COSO-ERM-Framework.pdf). Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance**. 2017. Disponível em: <https://www.coso.org/SitePages/Enterprise-Risk-Management-Integrating-with-Strategy-and-Performance-2017.aspx?web=1> . Acesso em: 10 abr 2023.

_____. **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura**. 2004. Disponível em: Acesso em: 03 abr 2023.

FERMA AND ECIIA. **Guidance on the 8th EU Company Law Directive**. Disponível em: <https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/09/eciia-ferma-guidance-on-the-8th-eu-company-law-directive.pdf>. Acesso em 19 jul 2023.

FRASER, J. R. S.; SIMKINS, B. **Enterprise Risk Management: today's leading research and best practices for tomorrow's executives**. New Jersey: John Eiley e Sons, Inc, 2010. Disponível em: https://web.actuaries.ie/sites/default/files/erm-resources/enterprise_risk_management_2010.pdf. Acesso em 10 abr 2023.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS - IIA. **Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles**. Flórida, EUA. 2013. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41842/12/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf. Acesso em: 10 abr 2023.

RUUD, Flemming. **Reflections on the Three Lines of Defense**. 27 nov. 2019. Apresentação do Power Point. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/accounting_and_taxes/presentations/presentation_flemming_ruud_2019_en.pdf. Acesso em: abr 2023.

THIOLLENT, M. **Metodologia de Pesquisa-ação**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa das relações sociais**. São Paulo: Herder, 1965.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.