

# Modelo de Três Linhas de Defesa na Marinha do Brasil: Uma Visão Crítica e Comparativa ao Modelo do The IIA

**Autoria:** C-ApA-IM-2024 – CCIMAR – 21

## RESUMO

Esta pesquisa analisa a aplicação do Modelo de Três Linhas de Defesa no Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB) e sua adequação às diretrizes do *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*. Com uma abordagem descritiva e exploratória, a pesquisa se baseia em revisão bibliográfica e documental, complementada por entrevistas estruturadas. Examina-se a implementação das linhas de defesa nos níveis de governança e operacional para identificar semelhanças, divergências e possíveis lacunas em relação ao modelo internacional. Os resultados indicam que, embora o SCIMB adote elementos essenciais do modelo preconizado pelo *The IIA*, há áreas que requerem ajustes para um alinhamento mais robusto com as práticas recomendadas. Este trabalho evidencia oportunidades de melhoria e aprimoramentos, capazes de fortalecer a gestão de riscos e a conformidade no contexto da Marinha do Brasil, contribuindo para a evolução contínua de seu Sistema de Controle Interno.

**Palavras-chave:** Controle Interno; Modelo de Três Linhas; Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública, ao gerir recursos e patrimônio público, assume a responsabilidade de servir à sociedade com eficiência, ética e transparência. Para alcançar esses objetivos, é essencial contar com mecanismos de controle que assegurem uma gestão responsável e a correta aplicação dos recursos públicos.

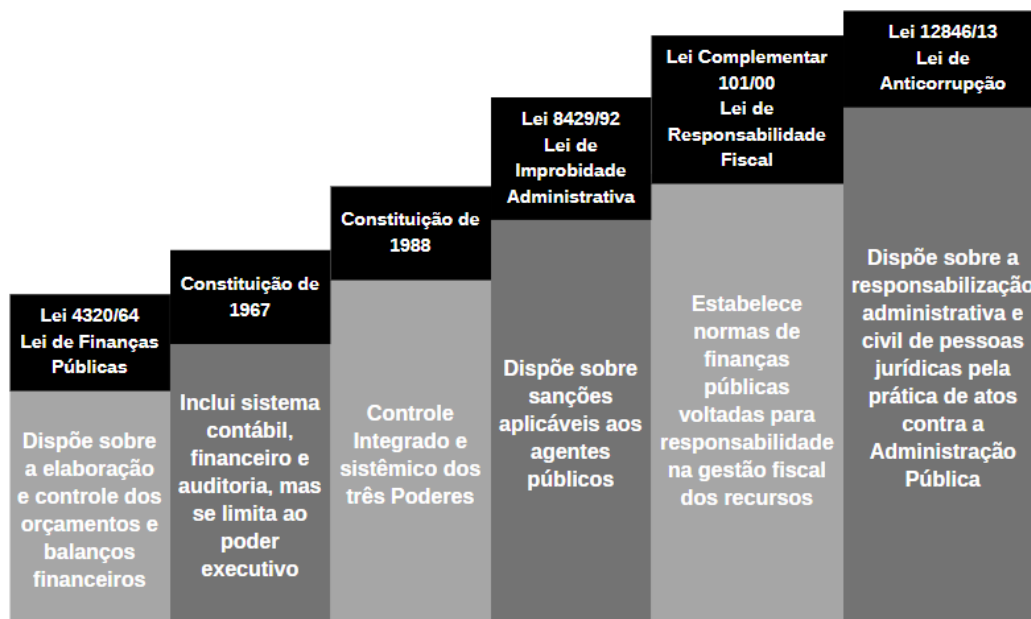
A crescente complexidade do ambiente operacional e das demandas por *accountability* e transparência, bem como casos de corrupção nas últimas décadas, tem impulsionado as organizações públicas a fortalecerem seus sistemas de controle interno (MARTELLETO, 2023; MONTEIRO, 2015). O controle interno é um processo que envolve toda a estrutura organizacional, desde a alta administração até os níveis operacionais, e visa a assegurar que os objetivos da organização sejam atingidos de forma confiável, eficiente, eficaz e ética (SILVA, 2002).

Nesse sentido, as organizações operam em ambientes cada vez mais desafiadores, com um cenário global marcado por incerteza e volatilidade (IIA, 2020). Ao longo dos anos, reformas administrativas introduziram o controle interno como elemento essencial para alcançar eficiência e uma gestão eficaz de riscos. Apesar desses avanços, muitos processos ainda apresentam características de rigidez e morosidade herdadas de modelos anteriores, reforçando a importância contínua de um controle interno robusto para assegurar que as organizações atendam às demandas da sociedade de forma eficiente e segura (MIRANDA; GONÇALVES; COSTA, 2020).

Conforme lecionam Lemos, Mário e Dias (2016), a base do controle interno na Administração Pública Federal (APF) no Brasil remonta à Lei nº 4.320/1964, que regulamenta a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços financeiros. Ainda de acordo com os autores, a Constituição de 1967 demandou o estabelecimento de controles internos, embora restritos ao Poder Executivo Federal. Anos depois, Lemos, Mário e Dias (2016) apontam que a Constituição de 1988 (CF/88) reforçou a importância dessa exigência ao incluir o controle interno como função essencial da Administração Pública, dedicando uma seção exclusiva ao

tema e destacando seu papel na promoção da transparência e responsabilidade na gestão pública. A Figura 1 evidencia a evolução normativa desse contexto:

**Figura 1 - Evolução legislativa para o controle interno**



Fonte: Lemos, Mário e Dias (2016). Adaptado pelo autor.

Diversas estruturas foram adotadas para que as organizações pudessem fortalecer seus sistemas de controle interno e governança. Dentre esses modelos, destaca-se o “Modelo de Três Linhas”, divulgado pelo Instituto de Auditores Internos (*The IIA - The Institute of Internal Auditors*), que introduz uma abordagem colaborativa e integrada entre a governança, a gestão e a auditoria interna. Esse modelo representa uma evolução em relação ao conceito original de “Três Linhas de Defesa”, ao promover uma visão focada na criação de valor e na otimização das práticas de controle e gestão de riscos (IIA, 2020).

A Marinha do Brasil (MB), como órgão integrante da APF, submete-se às exigências legais e normativas relativas ao controle interno, adotando o modelo de “Três Linhas de Defesa”. Assim, seu Sistema de Controle Interno (SCIMB) foi estabelecido por meio da Portaria MB/MD nº 18/2021, concebido para supervisionar atos de gestão e promover a integridade nas operações. O SCIMB também oferece suporte ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIEF) e ao Tribunal de Contas da União (TCU), fortalecendo a transparência e a responsabilidade nas atividades da Marinha.

Ao adotar o modelo de “Três Linhas de Defesa”, a MB busca alinhar suas práticas de controle interno às diretrizes estabelecidas pela Controladoria-Geral da União (CGU), que introduziu esse modelo na Administração Pública. Considerando a importância do controle interno para a boa gestão dos recursos públicos e a crescente adoção desse modelo como estrutura para organizar as responsabilidades de controle, este trabalho busca responder à seguinte questão de pesquisa: o modelo de Três Linhas de Defesa adotado no Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil está alinhado com as diretrizes do modelo proposto pelo *The IIA*?

O objetivo geral deste estudo é analisar a implementação do Modelo das Três Linhas de Defesa no SCIMB, nos níveis de governança e operacional, e compará-lo com o Modelo das Três Linhas do *The IIA*, identificando similaridades, diferenças e possíveis lacunas. Para alcançar esse objetivo, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- i. Descrever o modelo de Três Linhas de Defesa adotado pelo Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), destacando suas principais características e funções;

- ii. Comparar o modelo de Três Linhas de Defesa com o Modelo das Três Linhas do *The IIA*, identificando semelhanças e diferenças; e
- iii. Identificar possíveis lacunas da aplicação do modelo de Três Linhas de Defesa em relação às diretrizes internacionais propostas pelo *The IIA*.

Para tanto, o presente trabalho está organizado em cinco partes, sendo a atual correspondente à introdução, na qual são apresentados o contexto, o problema de pesquisa e os objetivos. A segunda parte aborda o referencial teórico, destacando os principais conceitos e normativas atinentes ao tema. Na terceira parte, tem-se a metodologia utilizada para a análise e a respectiva coleta de dados. Em seguida, na quarta parte, são apresentados os dados obtidos na pesquisa. Por fim, a quinta parte traz as considerações finais com as conclusões do estudo e possíveis sugestões para trabalhos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controle Interno

O controle interno é um processo crucial para a boa gestão de qualquer organização, especialmente na Administração Pública, na qual a transparência, a *accountability* e o uso eficiente dos recursos são essenciais. Nesse sentido, cumpre destacar a definição de controle interno de acordo com o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*):

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013, p.12).

Ademais, de acordo com COSO (2013), esse processo não se limita a políticas e procedimentos; trata-se de um conjunto de ações tomadas que proporcionam segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos desejados para a estrutura de governança e a alta administração. O controle interno, então, é flexível, podendo ser adaptado a diferentes áreas e níveis de uma organização, o que permite sua aplicação em várias estruturas organizacionais e setores (COSO, 2013). Ainda neste contexto, o controle interno é essencial para garantir que as operações sejam conduzidas de maneira ética, econômica, eficiente e eficaz, promovendo a conformidade legal e a proteção dos recursos públicos (BRASIL, 2016).

Segundo Calixto e Velasquez (2005), o controle interno é concebido para atuar de maneira preventiva, concomitante e corretiva, garantindo que a organização adote medidas e métodos coordenados para proteger seus ativos, assegurar a confiabilidade das informações contábeis, estimular a eficácia operacional e alinhar as práticas às políticas estabelecidas. Assim, os autores apontam que o controle interno oferece uma segurança adicional ao integrar normas internas e estruturar responsabilidades, visando o cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência previstos na CF/88.

Dessa forma, como destaca Silva (2023), o controle interno - seja no setor público ou privado - envolve uma combinação de processos, métodos e procedimentos que devem ser integrados para assegurar a melhoria contínua da gestão organizacional. Essa integração visa garantir que toda a organização trabalhe de forma alinhada para alcançar seus objetivos predefinidos, adaptando-se conforme as particularidades e orientações específicas de cada órgão ou entidade (SILVA, 2023). Considerando essas perspectivas, assim, o controle interno aparece como uma ferramenta estratégica para a governança, desempenhando um papel fundamental na promoção de uma gestão eficiente e transparente, que atende às exigências e expectativas da sociedade.

## 2.2 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a base legal do controle interno no Brasil está consolidada por normas essenciais norteadoras da APF. A Lei nº 4.320/1964 introduziu diretrizes fundamentais para a elaboração e o controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo uma distinção entre o controle exercido internamente, nos próprios órgãos da Administração Pública, e o controle externo, conduzido pelo Poder Legislativo com o auxílio dos tribunais de contas.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 74, determinou que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantivessem um sistema de controle interno integrado. Esse artigo reforça a necessidade de mecanismos de fiscalização que assegurem a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência no uso dos recursos públicos, mediante ações preventivas e corretivas (BRASIL, 1988).

Com base nesse arcabouço normativo, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) foi regulamentado pelo Decreto nº 3.591/2000 e organizado pela Lei nº 10.180/2001 com o propósito de aprimorar a fiscalização e garantir a conformidade na gestão dos recursos públicos federais. O SCIPF trata-se de um conjunto de atividades que busca avaliar as ações governamentais e o desempenho dos administradores públicos, assegurando que a APF opere de acordo com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro (BRASIL, 2000).

Ademais, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 complementa o SCIPF ao estabelecer diretrizes específicas para controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, destacando a importância de identificar e mitigar falhas que possam comprometer a integridade da gestão pública e promover a transparência e a responsabilidade na administração pública. Segundo essa norma:

Art. 2º [...] XVI – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. **Não se confunde com os controles internos da gestão**, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal. (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Assim, o SCIPF apoia o controle externo exercido pelo Poder Legislativo, contando com uma estrutura centralizada na Controladoria-Geral da União (CGU), que atua com orientação normativa e supervisão técnica aos demais atores do sistema (BRASIL, 2000). Ainda, o Decreto nº 3.591/2000 apresenta o Sistema que, além do papel de Órgão Central exercido pela CGU, é estruturado pelos seguintes órgãos, tendo o Comando da Marinha como Unidade Setorial:

Art. 8º [...] II - as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;

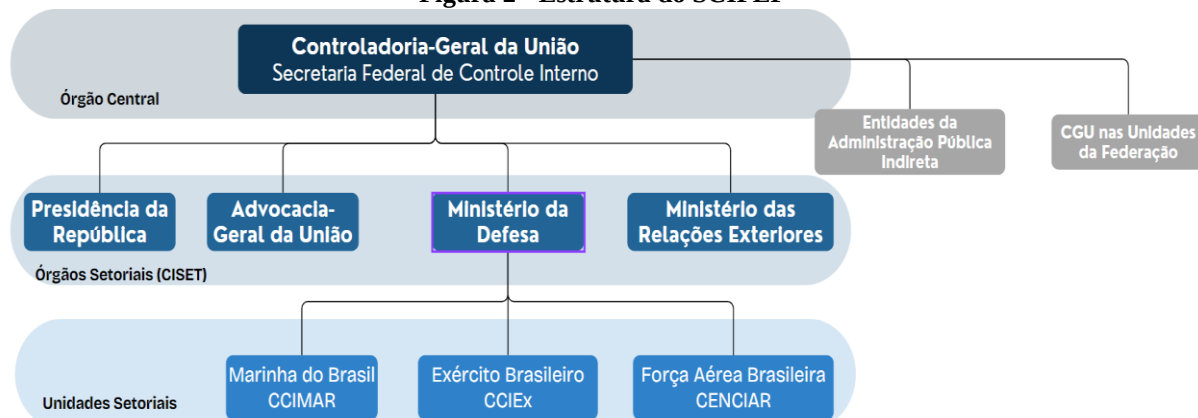
III - as unidades de controle interno dos **comandos militares, como unidades setoriais** da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa [...]

Art. 14. **As entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna**, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. (BRASIL, 2000, grifo nosso).

A partir da Figura 2 abaixo, portanto, pode-se observar a inserção da Marinha do Brasil, por meio do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) - Unidade de Auditoria Interna

Governamental (UAIG) -, no contexto do SCIEPF. Adicionalmente, observa-se a presença de entidades da Administração Pública Indireta, como Caixa de Construção de Casa para Militares da Marinha (CCCPM), Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) e Amazônia Azul Tecnologias de Defesa SA (AMAZUL), vinculadas ao Comando da Marinha que, por meio de suas Unidades de Auditoria Interna (Audin), também fazem parte do SCIEPF (BRASIL, 2000; 2021).

**Figura 2 - Estrutura do SCIEPF**



Fonte: Elaborado pelo autor (2024) a partir do Decreto nº 3.591/2000 e da Portaria MB/MD nº 18/2021.

### 2.3 Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil

O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB) integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tendo sido estabelecido pela Portaria MB/MD nº 18/2021. O SCIMB desempenha funções essenciais de supervisão e controle de riscos, assegurando a conformidade e a integridade nas operações da MB, além de contribuir para a eficiência e a legalidade na gestão dos recursos da instituição (BRASIL, 2021).

Conforme Silva (2023), a estrutura do Sistema de Controle Interno foi criada para atender às necessidades da Marinha do Brasil, levando em consideração sua dimensão e a complexidade de suas funções, com o objetivo de garantir tanto a eficiência quanto a eficácia no apoio ao cumprimento das metas organizacionais. Com efeito, as principais funções do SCIMB incluem a avaliação da eficácia dos processos internos, a gestão de riscos e a garantia de conformidade com as leis e normas internas, além de desempenhar um papel fundamental no apoio às unidades administrativas e operacionais da MB, promovendo a capacitação dos agentes públicos em matéria de controle interno (BRASIL, 2021).

Nesse contexto, o SCIMB opera com intuito de apoiar o SCIEPF e o Tribunal de Contas da União, sendo estruturado da seguinte maneira: Estado-Maior da Armada (EMA) como Órgão de Direção Geral (ODG); Secretaria-Geral da Marinha (SGM) como Órgão Central do SCIMB; Órgãos de Direção Setorial (ODS) por meio de suas Assessorias de Controle Interno (ACI) e respectivas Diretorias Especializadas (DE) subordinadas; CCIMAR como Unidade Setorial de Controle Interno; e, no nível de execução, pelas demais Organizações Militares (OM), responsáveis pela aplicação direta das diretrizes de controle interno (BRASIL, 2021). Ressalta-se que o sistema abrange as entidades da Administração Pública Indireta mencionadas no tópico anterior, sendo estas também supervisionadas pelo CCIMAR enquanto UAIG da Marinha do Brasil (BRASIL, 2021; JARDIM, 2020).

Nesse diapasão, destacam-se como objetivos do SCIMB, além do apoio ao controle externo, fornecer subsídios ao exercício do Comando Superior da MB, ao Conselho do Plano Diretor (COPLAN) e ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) - órgãos responsáveis pelo ciclo de gestão governamental -, bem como contribuir para a consecução do dever constitucional de prestar contas e dar suporte à missão institucional para

o atingimento dos objetivos estratégicos da instituição (BRASIL, 2021).

## 2.4 Modelo de Três Linhas

### 2.4.1 Modelo das Três Linhas pelo IIA

O Modelo de Três Linhas de Defesa, originalmente, surgiu sendo uma publicação da *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA) e da *European Conference Of Institute of Internal Auditors* (ECIIA), sendo, desde então, recomendado pelo *The IIA*. Assim, o modelo tornou-se reconhecido e aceito como referência por ser considerado eficaz e capaz de comunicar melhor a gestão de risco nas organizações (IIA, 2013; SILVA, 2023).

Nesse sentido, em 2013, *The IIA* divulgou sua Declaração de Posicionamento, a qual afirma que “o modelo apresenta um novo ponto de vista sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, e é aplicável a qualquer organização” (IIA, 2013, p.4). Dessa forma, o modelo atribui diferentes responsabilidades aos envolvidos da organização, conforme nota-se na Figura 3 abaixo:

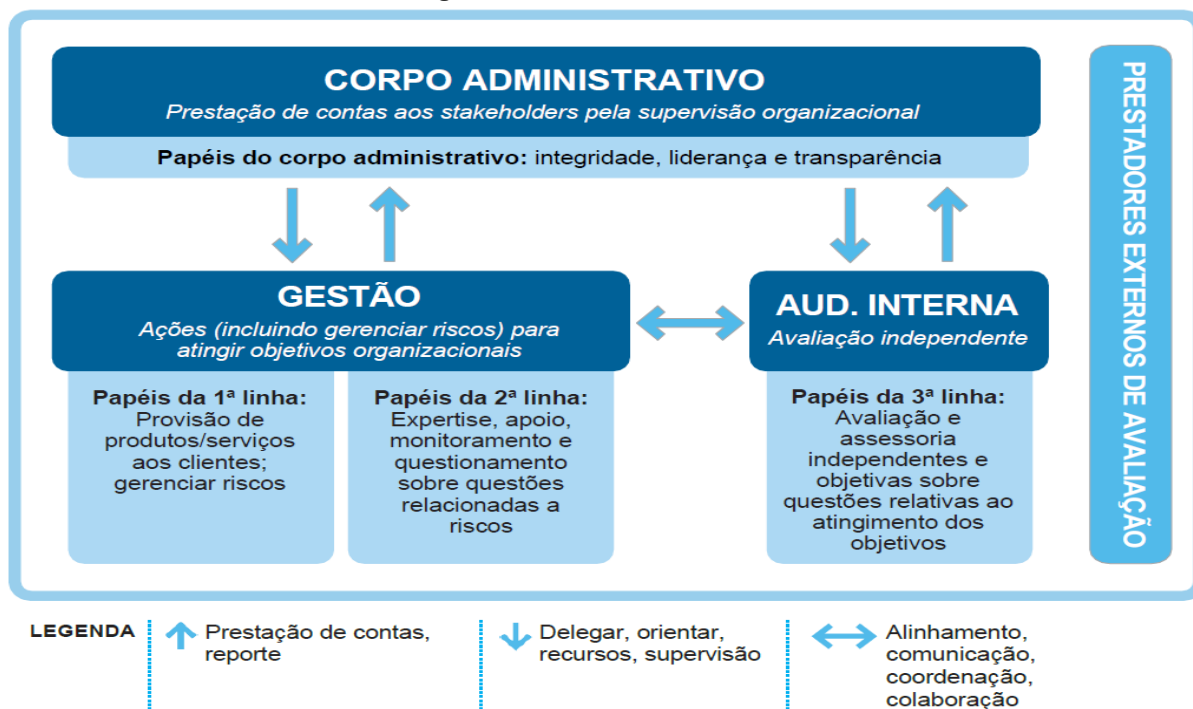
Figura 3 - Modelo de Três Linhas de Defesa



Fonte: IIA (2013)

Com a larga adoção do modelo em diversos países e instituições em níveis diferentes de maturidade, o IIA considerou atualizar o sistema (MACIEL; BACCI; ASSI, 2022). Assim, a nova versão foi lançada ao público em 2020, “excluindo o nome defesa, justamente para focar também na criação de valor e não somente na proteção. Nasceu um modelo mais flexível, privilegiando o relacionamento e a cooperação entre as linhas” (MACIEL; BACCI; ASSI, 2022). A interação entre as linhas fica evidente na Figura 4 a seguir, na qual se percebe o fluxo de informações desejado entre cada agente e seu respectivo relacionamento:

Figura 4 - Modelo de Três Linhas



Fonte: IIA (2020)

Segundo IIA (2020), o Modelo de Três Linhas é aplicável a qualquer organização e deve ser adaptado conforme os objetivos e circunstâncias específicas de cada contexto. Seu enfoque está na contribuição do gerenciamento de riscos para alcançar metas organizacionais e criar valor, indo além da simples proteção (defesa) de ativos. Para assegurar sua eficácia, é essencial que os papéis e responsabilidades estejam claramente compreendidos e alinhados com os interesses prioritários dos *stakeholders*, estabelecendo uma integração eficiente entre as atividades e os objetivos da organização (IIA, 2020).

Além desses aspectos, o modelo é orientado por seis princípios que reforçam a importância de uma governança sólida, a clareza nos papéis de cada linha e a integração coordenada das atividades organizacionais. Esses princípios sublinham a necessidade de uma auditoria interna independente, a prestação de contas e um gerenciamento de riscos bem estruturado, assegurando que todas as ações estejam voltadas tanto para a criação quanto para a proteção de valor organizacional (IIA, 2020).

De acordo com IIA (2020), o Corpo Administrativo - conforme observado na Figura 4 anterior - supervisiona a organização, presta contas às partes externas interessadas e estabelece as diretrizes de governança, definindo o apetite ao risco e delegando responsabilidades à gestão. A comunicação com a gestão assegura que o Corpo Administrativo esteja informado sobre riscos e resultados organizacionais, promovendo alinhamento com os objetivos estratégicos, amplificando e disseminando os princípios do modelo (IIA, 2020).

A primeira linha, assim, é composta pelos membros que conduzem as atividades diárias e realizam o gerenciamento de riscos. Por meio de comunicação contínua com o Corpo Administrativo e com o suporte da segunda linha para atender às diretrizes de governança e controle interno, a primeira linha reporta seus resultados e riscos identificados, implementando estruturas que garantem a conformidade regulatória (IIA, 2020).

Por sua vez, a segunda linha complementa a primeira ao fornecer monitoramento, suporte especializado e supervisão em questões de risco e conformidade (IIA, 2020; MACIEL et al, 2022). Já a terceira linha, representada pela auditoria interna, oferece uma avaliação independente sobre governança e gerenciamento de riscos, reportando-se diretamente ao Corpo

Administrativo para assegurar a efetividade dos controles e a conformidade organizacional, estabelecendo uma colaboração constante entre todas as linhas para atingir os objetivos da organização (IIA, 2020).

#### **2.4.2 Modelo de Três Linhas de Defesa no contexto da Marinha do Brasil**

A Marinha do Brasil, em consonância com as diretrizes previstas para a Administração Pública Federal, ainda adota o Modelo de Três Linhas de Defesa em seu Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2020). Este modelo é estabelecido, em nível de governança (abrangendo a Marinha como um todo), pela Portaria MB/MD nº 18/2021; enquanto que, em nível operacional, é previsto nas normas sobre administração financeira e contabilidade (SGM-301, 9ª revisão).

No nível de governança, a primeira linha de defesa é composta pelas Organizações Militares (OM), que são responsáveis pela execução direta das atividades e pela gestão dos riscos associados às suas operações. Em paralelo, no nível operacional, a primeira linha é composta pelos gestores, que devem “identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com legislação aplicável e de maneira eficiente” (BRASIL, 2020).

A segunda linha de defesa também se desdobra em dois níveis: no nível de governança, é composta por órgãos que monitoram e apoiam as OM na gestão de riscos e na aplicação das políticas de controle (BRASIL, 2021). Adicionalmente, no nível operacional, a segunda linha supervisiona e monitora as ações desenvolvidas pela primeira linha, internamente nas OM, sendo representada pelo Conselho de Gestão, pelo Agente Fiscal e, ainda, pelos relatores das prestações de contas (BRASIL, 2020).

Por fim, tanto em nível de governança quanto operacional, a terceira linha de defesa - baseada em autonomia técnica, independência e objetividade - é representada pelo CCIMAR, que atua “visando preservar e adicionar valor às UG [Unidades Gestoras] e melhorar seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.” (BRASIL, 2021).

#### **2.5 Gerenciamento de riscos e organização administrativa na Marinha do Brasil**

A Marinha do Brasil adota uma abordagem estruturada para o gerenciamento de riscos, integrada à sua organização administrativa e operacional, para assegurar eficiência e segurança em suas operações (BRASIL, 2021c). Conforme a NBR ISO 31000 (2018), o gerenciamento de riscos é essencial para a criação e proteção de valor, fundamentando-se em princípios como integração, liderança e comprometimento. A norma sugere que o gerenciamento de riscos seja desenvolvido como um processo contínuo e adaptável, permitindo que organizações ajustem suas estratégias conforme surgem novos desafios e contextos de incerteza.

As normas gerais de administração da MB (SGM-107, 9ª Revisão) conceituam gerenciamento de risco como “aplicação de princípios e processos para identificação e avaliação dos riscos aos quais as organizações estão expostas em suas atividades” (BRASIL, 2024b, p. 5-1). Ainda segundo essa publicação, a MB estabelece processos de identificação, avaliação e tratamento de riscos, que compreendem a análise de potenciais ameaças e vulnerabilidades às operações, além de métodos para tratar e monitorar tais riscos.

Dentro desse contexto, a governança do gerenciamento de riscos é reforçada pela criação de conselhos administrativos que garantam a supervisão e o apoio a decisões estratégicas em consonância aos cenários de risco identificados. Assim, um importante órgão é o Conselho de Gestão, descrito no capítulo 10 da SGM-107, sendo o responsável por assessorar o Comando ou Direção da OM na administração econômico-financeira e no desenvolvimento organizacional, bem como por promover melhores práticas de gestão e avaliação dos processos

administrativos (BRASIL, 2024b).

Além do Conselho de Gestão, a SGM-301 (9ª revisão) lista quem são os respectivos Agentes Responsáveis por cada conta de gestão e conta de responsabilidade, com suas correlatas atribuições. Conforme essa norma:

[...] considera-se como “Agente Responsável” toda pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos da União e das entidades da Administração Indireta ou pelos quais estas respondam, ou que, em nome destas, assuma obrigação de natureza pecuniária e, ainda, o gestor de quaisquer recursos repassados, pela União, mediante transferências voluntárias, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal, a Município, a entidades públicas ou organizações particulares (BRASIL, 2020, p. 1-2).

A SGM-301 estabelece que a supervisão envolve o exame e verificação da documentação que compõe o processo de Prestação de Contas dos atos de gestão realizados pelos Agentes Responsáveis. Nesse contexto, cumpre aludir ao Agente Fiscal, tendo em vista que incumbe a ele auxiliar diretamente o Ordenador de Despesas (OD) no controle e na fiscalização das contas de responsabilidade da UG, na verificação da legalidade de atos, no cumprimento de ações internas, além de outras atividades. Adicionalmente, tem-se o papel dos Relatores das contas de gestão, designados para examinar e verificar a regularidade dos documentos comprobatórios relativos às prestações de contas, assegurando que estejam em conformidade antes da reunião do Conselho de Gestão, em nome do Ordenador de Despesas (BRASIL, 2020).

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Classificação da pesquisa**

Conforme Gil (2017), este trabalho se classifica como uma pesquisa descritiva quanto aos propósitos mais gerais, uma vez que seu objetivo principal é descrever as características do Modelo de Três Linhas de Defesa adotado pelo SCIMB e compará-lo com o modelo proposto pelo IIA. Com efeito, a pesquisa descritiva busca fornecer uma compreensão mais detalhada sobre as atribuições e funções de cada linha nos dois contextos, identificando possíveis relações entre as práticas de controle interno na MB e as diretrizes internacionais. Esse tipo de pesquisa, amplamente utilizado para descrever fenômenos e identificar associações, é adequado para estudos que visam entender o funcionamento de sistemas e estruturas complexas, como o caso em questão (GIL, 2017).

Quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como pesquisa bibliográfica, por ter sido elaborada a partir de materiais previamente publicados, como artigos científicos, dissertações e teses (PRODANOV; FREITAS, 2013). Segundo Gil (2017), a pesquisa bibliográfica permite ao pesquisador abranger uma variedade maior de fenômenos do que seria possível diretamente, valendo-se de fontes com qualidade para evitar a reprodução de erros e garantindo a credibilidade das informações coletadas.

Adicionalmente, pela necessidade de coleta de documentos oficiais da Marinha do Brasil, bem como normas correlatas do Poder Executivo Federal, o trabalho também se classifica, quanto aos procedimentos técnicos, como pesquisa documental (PRODANOV; FREITAS, 2013). Destaca-se que essa classificação não se confunde com a pesquisa bibliográfica, tendo em vista a distinção entre as origens das fontes (GIL, 2017).

Ainda, como forma de se atingir os objetivos deste trabalho de maneira mais precisa, adotou-se como técnica de pesquisa - em um segundo momento - a entrevista do tipo estruturada, sendo desenvolvida com perguntas fixas para especialistas sobre o assunto no âmbito da Marinha do Brasil (JÚNIOR; JÚNIOR, 2012).

### 3.2 Coleta e tratamento de dados

A coleta de dados deste trabalho foi realizada em dois momentos: primeiramente, com o intuito de elaborar o referencial teórico e compreender a aplicabilidade do Modelo de Três Linhas no SCIMB, utilizou-se as pesquisas documental e bibliográfica; posteriormente, com o fulcro de corroborar e sustentar a pesquisa realizada, foi realizado um levantamento por meio de entrevista estruturada junto a especialistas. Com isso, os dados foram tratados por meio de triangulação, tendo em vista a utilização conjunta das três técnicas supramencionadas (GIL, 2017).

Para a pesquisa documental, foram verificadas as normas que abordam o controle interno na Marinha do Brasil, como: SGM-301 (9ª Revisão); SGM-601 (5ª Revisão); e a Portaria MB/MD nº 18/2021. Outrossim, os aparatos legais da Administração Pública Federal foram substancial fonte da pesquisa documental, com destaque para a CF/88, o Decreto nº 3.591/2000 e a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016.

Por outro lado, artigos científicos, teses, dissertações e publicações - nacionais e internacionais - que tratam de controle interno e, principalmente, do Modelo de Três Linhas foram a base para a pesquisa bibliográfica. Esta técnica se pautou em buscadores *online* oficiais - *Google Acadêmico* e *SciELO* - por meio das palavras-chave “Sistema de Controle Interno”, “Marinha do Brasil” e “Modelo de Três Linhas”. Esse primeiro momento de pesquisa, assim, gerou dados suficientes para a análise do modelo em nível operacional.

Posteriormente, de posse dos documentos e das bibliografias necessárias e com o intuito de levantar informações consistentes para melhor compreensão do Modelo de Três Linhas de Defesa no SCIMB em nível de governança, optou-se pela condução de entrevistas estruturadas (DUARTE, 2004). Para isso, as perguntas foram previamente discutidas com um especialista (pré-teste) que atuou como ACI da Secretaria-Geral da Marinha por quase três anos, não havendo necessidade de ajuste.

Assim, a condução da entrevista foi organizada com foco na análise do nível de governança, devido à complexidade envolvida no SCIMB. Foram utilizadas perguntas fixas, estruturadas para explorar as percepções de agentes das segunda e terceira linhas, com adaptações para a realidade de cada papel, enquanto a primeira linha foi excluída da entrevista, tendo em vista que suas atividades operacionais não contribuem diretamente para a análise requerida em nível de governança.

A pesquisa, portanto, contou com a participação de quatro especialistas: um integrante da segunda linha, representando a ACI da SGM, e três da terceira linha, membros do CCIMAR, envolvidos diretamente nas atividades de Auditoria Interna. A seleção dos participantes baseou-se em sua experiência, tempo de atuação nas respectivas funções e, principalmente, na relevância da SGM como Órgão Central do SCIMB e do CCIMAR como responsável direto pela terceira linha.

Dessa maneira, como forma de corroborar com a pesquisa documental realizada, optou-se por uma entrevista estruturada simples (feita remotamente) com perguntas abertas para poder avaliar o modelo de três linhas de defesa, especificamente em nível de governança. Com isso, as respostas obtidas foram utilizadas para consubstanciar a análise documental e buscar atingir os objetivos desta pesquisa conforme apresentado na seção a seguir.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Preliminarmente, nesta seção, para compreender as atribuições específicas de cada linha dentro do Modelo de Três Linhas, tanto no contexto do *The IIA* quanto do SCIMB, optou-se pela apresentação em forma de quadro para posterior análise comparativa. A seguir, são detalhadas as responsabilidades de cada linha conforme dados obtidos por meio das pesquisas bibliográfica e documental, permitindo uma visão estruturada das respectivas funções e seus

atores. Para melhor visualização, as atribuições foram divididas em dois quadros, sendo o primeiro de acordo com as diretrizes do *The IIA* e o segundo conforme o SCIMB.

**Quadro 1 – Modelo de Três Linhas segundo o IIA**

(continua)

| <b>PAPEL NO MODELO</b>                    | <b>PRINCIPAIS FUNÇÕES/ATRIBUIÇÕES</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Primeira Linha (GESTÃO)</b>            | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Liderar e dirigir ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização.</li> <li>▪ Manter um diálogo contínuo com o corpo administrativo e reportar: resultados planejados, reais e esperados, vinculados aos objetivos da organização; e riscos.</li> <li>▪ Estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos (incluindo controle interno).</li> <li>▪ Garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.</li> </ul>                                                                                                                                                                                    |
| <b>Segunda Linha (GESTÃO)</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Fornecer expertise complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Desenvolvimento, implantação e melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) nos níveis de processo, sistemas e entidade.</li> <li>○ O atingimento dos objetivos de gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade.</li> </ul> </li> <li>▪ Fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno).</li> </ul> |
| <b>Terceira Linha (AUDITORIA INTERNA)</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mantém a prestação de contas primária perante o corpo administrativo e a independência das responsabilidades da gestão.</li> <li>▪ Comunica avaliação e assessoria independentes e objetivas à gestão e ao corpo administrativo sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno), para apoiar o atingimento dos objetivos organizacionais e promover e facilitar a melhoria contínua.</li> <li>▪ Reporta ao corpo administrativo prejuízos à independência e objetividade e implanta salvaguardas conforme necessário.</li> </ul>                                                                                                                                                   |
| <b>Corpo Administrativo (ALTO NÍVEL)</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aceita prestação de contas pela supervisão da organização perante os stakeholders.</li> <li>▪ Cultiva uma cultura que promove comportamento ético e responsabilidade.</li> <li>▪ Estabelece estruturas e processos para governança, incluindo comitês auxiliares, conforme necessário.</li> <li>▪ Delega responsabilidades e oferece recursos à gestão para atingir os objetivos da organização.</li> <li>▪ Determina o apetite organizacional a riscos e exerce a supervisão do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno).</li> <li>▪ Mantém a supervisão da conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.</li> </ul>                                                                                     |

**Quadro 1 – Modelo de Três Linhas segundo o IIA**

(continuação)

| <b>PAPEL NO MODELO</b> | <b>PRINCIPAIS FUNÇÕES/ATRIBUIÇÕES</b>                                                            |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Corpo Administrativo   | ▪ Estabelece e supervisiona uma função de auditoria interna independente, objetiva e competente. |

Fonte: Elaborado pelo autor (2024) mediante dados contidos em IIA (2020).

**Quadro 2 – Modelo de Três Linhas de Defesa no SCIMB**

| <b>PAPEL NO MODELO</b> | <b>PRINCIPAIS FUNÇÕES/ATRIBUIÇÕES</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Primeira Linha         | Responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da OM<br><b>Nível de Governança:</b> composta por todas as OM da MB.<br><b>Nível Operacional:</b> composta pelos Gestores das Contas de Gestão e de Responsabilidade das Unidades Gestoras.                                                                                                        |
| Segunda Linha          | Tem por objetivo apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar as atividades de supervisão e de monitoração das ações desenvolvidas no âmbito da "Primeira Linha de Defesa", que incluem o gerenciamento de riscos, integridade, conformidade, controle orçamentário-financeiro, operacional, orientação e treinamento.<br><b>Nível de Governança:</b> composta pelo EMA, pelos ODS (por meio das ACI e DE), pelo COFAMAR e COPLAN.<br><b>Nível Operacional:</b> composta pelos Relatores, Agente Fiscal e Conselho de Gestão. |
| Terceira Linha         | Representada pelo CCIMAR em ambos os níveis, sendo responsável por prestar serviços de auditoria e consultoria, com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade, visando preservar e adicionar valor às OM e melhorar seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.                                                                                                                                                                                                                        |

Fonte: Elaborado pelo autor (2024) com base na Portaria MB/MD nº 18/2021, na SGM-107 e na SGM-301.

#### **4.1 Modelo das Três Linhas de Defesa no nível operacional**

Com base nos quadros apresentados na parte inicial desta seção, nota-se que a aplicação do Modelo de Três Linhas de Defesa, em nível operacional, reflete a estruturação do SCIMB no âmbito interno de cada OM. Essa estrutura fica evidente nas atribuições de cada linha conforme disposto nas normas internas da MB, que exprimem funções e responsabilidades da gestão administrativa, em conformidade com o referencial teórico deste trabalho.

Por esse ângulo, a primeira linha de defesa no SCIMB, composta pelos gestores das OM, assume a responsabilidade de gerenciar diretamente os riscos relacionados às operações. Esse papel é demonstrado na norma SGM-301, na qual os gestores das contas de gestão e das contas de responsabilidade são encarregados diretos pela operacionalização de suas tarefas e, assim, incumbidos de gerenciar os riscos correlatos às atividades. Todavia, observa-se uma lacuna significativa, já que as normas enfocam apenas os riscos associados aos recursos financeiros, deixando de lado outros tipos de riscos inerentes à gestão. Essa delimitação exclui, por exemplo, os encarregados de divisões que, apesar de não lidarem diretamente com recursos financeiros, atuam na gestão de riscos em suas áreas de responsabilidade. Esse aspecto revela

uma oportunidade de ampliar a definição de agentes da primeira linha para incluir responsáveis por outras categorias de risco.

A segunda linha de defesa no SCIMB envolve o Conselho de Gestão (CG), os relatores das prestações de contas e o Agente Fiscal. Esses elementos atuam no apoio aos processos de controle de riscos e conformidade nas OM, sendo o papel de supervisão dos relatores e do Agente Fiscal, conforme consta na SGM-301 e destacado no referencial teórico, capaz de favorecer a análise da eficácia e da adequação do gerenciamento de riscos, em consonância com o preconizado pelo *The IIA*.

Por sua vez, o Conselho de Gestão, conforme descrito pela SGM-107, desempenha um papel essencial na administração das OM, focando no aprimoramento da eficiência organizacional e na melhoria contínua da gestão. Esse órgão contribui para a identificação e tratamento de inconsistências, garantindo que os processos administrativos estejam em consonância com os objetivos organizacionais e promovendo boas práticas de gestão. Embora desempenhe um papel fundamental, é importante ressaltar que o CG presta assessoramento direto ao Comando ou Direção da OM, posicionando-se como um órgão de apoio similar ao Corpo Administrativo.

Dessa forma, suas atribuições se afastam do previsto para segunda linha, sendo um órgão de alto nível, quando observado no âmbito operacional, tendo em vista que o Corpo Administrativo se trata de uma instância de governança. Isso fica mais evidente pela composição do Conselho, que conta com a participação do próprio Titular/Ordenador de Despesas, além das atribuições que vão além da simples supervisão. Com efeito, funções como a aprovação e o acompanhamento do Programa de Aplicação de Recursos (PAR) e a participação da gestão estratégica, acompanhando o Plano de Melhoria da Gestão (PMGes), o Plano Estratégico Organizacional (PEO) e o Plano de Gerenciamento de Riscos (PGR), corroboram com seu papel de alto nível.

Além disso, o CG desempenha um papel crucial no desenvolvimento organizacional, promovendo a capacitação profissional do pessoal da OM e fomentando a disseminação de boas práticas de gestão por meio do programa destinado a aprimorar a gestão das Organizações Militares (Programa Netuno). Sua atuação se estende ao monitoramento dos indicadores de gestão e das recomendações dos controles, mantendo uma visão ampla e estratégica que visa assegurar que a gestão esteja alinhada aos objetivos organizacionais. Portanto, ao atuar com esse escopo e ao oferecer uma orientação estratégica contínua, o Conselho se posiciona como uma entidade de governança fundamental para a estrutura organizacional das OM.

Por fim, a terceira linha de defesa é exercida pelo CCIMAR, que realiza auditorias internas independentes, avaliando a adequação dos processos de governança, controle e gerenciamento de riscos nas OM. A atuação do CCIMAR como auditoria interna assegura a objetividade e independência dos serviços de avaliação prestados, em conformidade com o modelo de três linhas do *The IIA*. Essa estrutura permite que o SCIMB tenha um retorno direto sobre a eficácia das duas primeiras linhas, contribuindo para uma visão integrada e sistêmica dos riscos operacionais e assegurando o cumprimento das diretrizes internas e externas aplicáveis.

## **4.2 Modelo das Três Linhas de Defesa no nível de governança**

Esta seção foi desenvolvida com base em entrevistas estruturadas, conforme descrito na metodologia, para explorar as atribuições das segunda e terceira linhas de defesa no nível de governança e avaliar o alinhamento entre a teoria e a prática na Marinha do Brasil. Ainda, foram utilizados os Quadros 1 e 2 anteriores para comparar o previsto pelo *The IIA* com o SCIMB.

Nesse contexto, a primeira linha de defesa, representada pelas OM e Unidades Gestoras, é responsável pelo gerenciamento de riscos em suas operações diárias. Conforme evidenciado no referencial teórico, a norma SGM-107 traz que cada OM tem a incumbência de identificar,

analisar e gerenciar os riscos inerentes às suas atividades, de forma a assegurar o cumprimento de seus objetivos estratégicos. Essa linha atua diretamente nas operações, adotando controles e estratégias para mitigação de riscos, comunicando-se com a segunda linha de defesa de maneira contínua por meio da elaboração (ou proposição) de consultas técnicas e do recebimento de orientações normativas, como notas publicadas pelas organizações da segunda linha em Boletins de Ordens e Notícias (BONO). Tais características apresentam alinhamento às funções previstas pelo *The IIA*.

Com relação à segunda linha, os Órgãos de Direção Setorial atuam por meio das Diretorias Especializadas (DE) subordinadas e das Assessorias de Controle Interno (ACI), emitindo diretrizes normativas com apoio à execução dos controles e monitoramento de sua conformidade. Conforme respostas obtidas por meio dos entrevistados, a atuação das DE e das ACI é fundamental para a supervisão dos riscos e para assegurar que as diretrizes sejam implementadas adequadamente pelas OM. Ficou evidenciado por meio da entrevista atinente à segunda linha que as DE atuam de forma preventiva e corretiva, como na verificação de saldos e apropriação nas contas contábeis executada pela Diretoria de Finanças da Marinha ou, ainda, com orientações sobre normas de licitações e contratos expedidas pela Diretoria de Administração da Marinha.

A atuação dos ODS, assim, visa fortalecer a eficiência das atividades administrativas, mitigando riscos e facilitando o trabalho da primeira linha ao garantir que as orientações de controle estejam alinhadas com as práticas das OM. Ainda, destaca-se o papel do Estado-Maior da Armada (EMA) que, como Órgão de Direção Geral do SCIMB, acompanha e atende as demandas de órgãos extra-MB em coordenação com os ODS e, também, com o CCIMAR. Essa função de supervisão e monitoramento das ações somada à implementação da Política de Gestão de Riscos na MB representa atribuições previstas para a segunda linha conforme observa-se no Quadro 1 anterior (atribuições previstas pelo *The IIA*).

Cumpra destacar que não há menção – no contexto de segunda linha de defesa – às Inspeções Administrativas-Militares (IAM) em que uma OM verifica a conformidade de atuação de suas organizações diretamente subordinadas. Por meio das IAM, o Comando Imediatamente Superior (ComImSup) gera melhoria contínua e aperfeiçoamento nos controles internos de suas OM subordinadas. Assim, depreende-se que é cabível a inclusão da IAM como segunda linha de defesa no SCIMB.

Por fim, a terceira linha de defesa é composta pelo CCIMAR, que desempenha a função de auditoria interna independente, avaliando a governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Marinha do Brasil. Nesse contexto, destaca-se que, de acordo com o informado por um dos entrevistados dessa linha, “as auditorias realizadas pelo CCIMAR são baseadas em riscos, embora o gerenciamento de riscos na instituição ainda esteja em estágio inicial na MB”.

Ademais, os entrevistados ressaltaram que o CCIMAR, sendo subordinado diretamente ao Comandante da Marinha, possui acesso irrestrito a todas informações e recursos necessários para desempenho de suas funções. Com efeito, a comunicação entre a UAIG e os responsáveis pela governança e gerenciamento de riscos é tida como eficaz, havendo colaboração com a gestão para o aprimoramento dos controles internos e, também, dos gerenciamentos de riscos. Destaca-se que, com base nas respostas, o CCIMAR presta serviços de avaliação, mas não foi mencionada sua atuação a respeito de serviços de assessoria.

#### **4.2.1 COPLAN e COFAMAR como segunda linha de defesa**

No contexto do SCIMB, os órgãos colegiados de Alto Nível, representados pelo COPLAN e COFAMAR, ocupam uma posição estratégica e de supervisão essencial. Segundo as entrevistas realizadas, ambos os conselhos são tradicionalmente classificados na segunda linha de defesa, uma vez que a Portaria MB/MD nº 18/2021 os define como parte dessa

estrutura. No entanto, ao verificarmos suas atribuições à luz das diretrizes propostas pelo *The IIA*, percebemos que suas funções se alinham, em vários aspectos, ao conceito de Corpo Administrativo.

Ressalta-se que, conforme contido nas normas para gestão do Plano Diretor (SGM-401, 3ª Revisão), esses conselhos são compostos pela alta administração da Marinha, possuindo como membros os Titulares dos ODS, Coordenador do Orçamento da Marinha (CORM) e respectivos assessores. Enquanto o COPLAN é presidido pelo Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA), o COFAMAR possui o próprio Comandante da Marinha (CM) como presidente, atuando em reuniões trimestrais que, também, contam com a participação do Titular da UAIG (Diretor do CCIMAR).

Ainda seguindo a norma SGM-401, ambos os conselhos possuem papel de assessoria direta em temas de governança orçamentária, financeira e administrativa, sendo responsáveis por supervisionar o alcance dos objetivos institucionais. Esse papel inclui monitorar o cumprimento dos princípios de governança, como a responsabilidade ética e a promoção de uma cultura de integridade, o que se assemelha mais às atribuições do Corpo Administrativo do que à segunda linha propriamente dita quando comparamos com o previsto pelo *The IIA* (Quadro 1).

A atuação do COPLAN e do COFAMAR, além de assegurar que os recursos e responsabilidades sejam adequadamente alocados, estende-se à supervisão de conformidade e ao estabelecimento de processos de governança, com foco na mitigação de riscos institucionais e na adequação às normas legais e éticas (BRASIL, 2024c). Com efeito, depreende-se que o papel desempenhado pelo COPLAN e pelo COFAMAR possui características típicas do Corpo Administrativo ao desempenhar funções de alto nível e contribuir para a governança estratégica da Marinha, posicionando-se, em muitos aspectos, fora das três linhas de defesa convencionais.

#### **4.2.2 Corpo Administrativo na Marinha do Brasil**

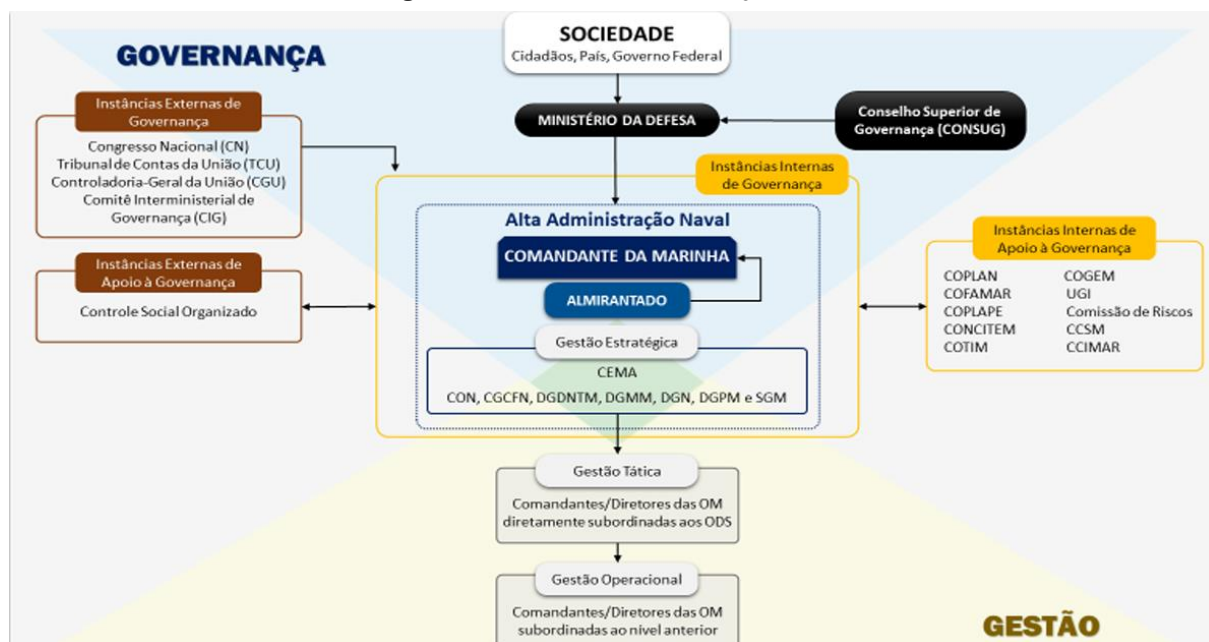
Conforme apontado nas entrevistas e na pesquisa documental, não há uma definição formal ou específica para o Corpo Administrativo nas diretrizes que regulamentam o SCIMB. Nenhuma das normas consultadas traz uma descrição direta ou o reconhecimento do termo "Corpo Administrativo" no contexto do controle interno. Contudo, os entrevistados identificaram o CM como a figura equivalente ao Corpo Administrativo. O Comandante da Marinha, além de sua autoridade direta, conta com o assessoramento de diversos órgãos colegiados, como o Conselho de Almirantes e o próprio COFAMAR.

A atuação do CM, com a assessoria dos conselhos e do Almirantado, por exemplo, abrange a supervisão dos riscos e a promoção de uma cultura de integridade e conformidade dentro da instituição, o que reflete a definição de Corpo Administrativo conforme descrito pelo *The IIA*. Dessa forma, ainda que a Marinha do Brasil não traga uma formalização do conceito em seus normativos de controle interno, a estrutura organizacional e as práticas de assessoramento ao Comandante da Marinha demonstram uma atuação funcionalmente equivalente, assegurando a supervisão estratégica e a delegação de responsabilidades que caracterizam esse papel no modelo de governança.

Adicionalmente, essa caracterização fica ainda mais evidente quando se observa o contido na Circular nº 15/2024 do EMA, que trata de governança na Marinha do Brasil. Por meio desse documento, a Alta Administração Naval é composta pelo CM como autoridade máxima, pelo Almirantado como Órgão de Assessoramento Superior e, ainda, pelo CEMA e

pelos dirigentes dos ODS, que atuam como executivos da Alta Administração Naval. Dessa forma, o Sistema de Governança da MB está estruturado conforme a Figura 5 abaixo:

**Figura 5 - Sistema de Governança da MB**



Fonte: Brasil (2024a)

Por fim, embora a Circular nº15/2024 não seja diretamente relacionada ao SCIMB, pode-se depreender a existência do Corpo Administrativo da Marinha, apresentado pela Figura 5 como os componentes da Alta Administração Naval. Destaca-se, ainda, a presença dos órgãos colegiados (dentre eles COFAMAR e COPLAN) como instâncias internas de apoio à governança, em atuação direta ao “Corpo Administrativo” da MB.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a implementação do Modelo das Três Linhas de Defesa no SCIMB, comparando-o ao modelo do *The IIA* e identificando possíveis lacunas e oportunidades de melhoria. Com base na análise dos dados coletados e nas entrevistas realizadas, constatou-se que o SCIMB está em grande parte alinhado ao modelo do *The IIA*, cumprindo os papéis e responsabilidades esperados para cada linha de defesa.

Em nível de governança, as OM exercem o gerenciamento direto dos riscos; os ODS (por meio das DE e das ACI) e, também, o EMA fornecem suporte e supervisão; e o CCIMAR atua como auditoria interna, mantendo a imparcialidade necessária para avaliar os controles internos e a governança. Em nível operacional, os responsáveis pelas contas de gestão são os proprietários dos riscos, sendo supervisionados e apoiados pela atuação dos relatores e do Agente Fiscal.

Contudo, foram identificadas possíveis oportunidades de melhoria, como a necessidade de uma definição mais clara e formal do conceito de Corpo Administrativo no SCIMB, tendo em vista ser um importante componente do Modelo de Três Linhas. Isso permitiria a realocação do COPLAN e do COFAMAR (nível de governança) e do Conselho de Gestão (nível operacional), que, pela natureza de suas funções, são responsáveis por definir e avaliar a estratégia e as políticas institucionais, cada um em seu nível de atuação, bem como por monitorar a conformidade e o desempenho destas políticas e estratégias.

Dessa forma, a realocação dos referidos conselhos para fora das três linhas, além de gerar alinhamento formal ao modelo previsto pelo *The IIA*, traria maior clareza e autonomia nos papéis de supervisão, reforçando a distinção entre as funções de alto nível com a supervisão desempenhada pela segunda linha. Ademais, ao adotar plenamente uma estrutura que reflita o modelo do *The IIA*, o alinhamento pode ser útil para melhor compreensão das responsabilidades de cada ator do SCIMB por parte dos agentes externos (*stakeholders*).

Além disso, a análise revelou que o gerenciamento de riscos, conforme abordado nas normas citadas ao longo do trabalho, foca predominantemente na gestão de recursos financeiros, não contemplando outras áreas de risco. Esse ponto representa uma oportunidade para expandir o escopo de agentes responsáveis na primeira linha no nível operacional, incluindo aqueles que, embora não gerenciem recursos financeiros ou lidem com patrimônio, são fundamentais para o gerenciamento de riscos institucionais.

Diante do exposto, a pesquisa atendeu aos objetivos estabelecidos, contribuindo para uma visão crítica e detalhada da estrutura do Sistema de Controle Interno na Marinha. Sugere-se para futuras pesquisas, a análise da percepção das Organizações Militares sobre o impacto do modelo de três linhas na gestão de riscos e o desenvolvimento de estudos sobre práticas de governança aplicáveis ao contexto específico da Marinha, para aprimorar a eficiência e a eficácia do SCIMB.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – **ABNT (2018), ABNT NBR ISO 31000:2018, “gestão de riscos – princípios e diretrizes”**, ABNT. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.apostilasopcao.com.br/arquivos-opcao/erratas/10677/66973/abnt-nbr-iso-31000-2018.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. p. 496. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm). Acesso em: 28 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm). Acesso em: 17 out. 2024

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 19 set. 2024.

BRASIL. Marinha do Brasil. Portaria nº18/MB/MD de 18 de maio de 2021. **Normas do Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB)**. Brasília, DF. 2021.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. Circular nº 15/2024, de 05 de setembro de 2024. **Governança na Marinha do Brasil**. Brasília, DF, 2024a.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-107: Normas gerais de administração**. 9ª Rev. 2024. Brasília, 2024b.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-301: Normas sobre administração financeira e contabilidade**. 9ª Rev. 2020. Brasília, 2020.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-401: Normas para a gestão do Plano Diretor**. 3ª Rev. 2024. Brasília, 2024c.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-601: Normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha**. 5ª Rev. Brasília, 2014

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília., 2016. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197). Acesso em: 22 set. 2024.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de controle interno na administração pública federal**. Revista Eletrônica de Contabilidade, v. 2, n. 3, p. 81-81, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.5902/198109466153>. Acesso em 13 out. 2024

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno: estrutura integrada**. 2013. Disponível em: [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em 13 out. 2024

DUARTE, Rosália. Entrevistas em pesquisas qualitativas. **Educar em revista**, n. 24, p. 213-225, 2004.

JARDIM, Dhayane André. **Sistemas de Controles Internos: Um Estudo sobre o Modelo das Três Linhas na Marinha do Brasil**. Pós-graduação (lato sensu) MBA em contabilidade e Auditoria. 2020. Disponível em: [https://www.repositorio.mar.mil.br/bitstream/ripcmb/845440/1/TCC\\_DhayaneJardim.pdf](https://www.repositorio.mar.mil.br/bitstream/ripcmb/845440/1/TCC_DhayaneJardim.pdf). Acesso em: 11 set. 2024.

JÚNIOR, Álvaro Francisco de Britto; JÚNIOR, Nazir Feres. A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. **Revista Evidência**, v. 7, n. 7, 2012.

LE MOS, Patrícia Helena Murta; MÁRIO, Poueri do Carmo; ROCHA, Flávio Dias. **Controle interno no Brasil e no mundo**. VII Encontro de Administração Pública da ANPAD-EnAPG, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/41915>. Acesso em 27 set. 2024

MACIEL, Antônio Edson; BACCI, Luciana; ASSI, Marcos. **Transformando as três linhas em geração de valor: como a gestão de riscos e o sistema de controles internos**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2022.

MARTELLETO, Fernando Campelo et al. Ética e probidade na administração pública. **Revista da Advocacia Pública Federal**, v. 7, n. 1, p. 129-143, 2023. Disponível em: <https://seer.anafe.org.br/index.php/revista/article/view/188>. Acesso em 28 set. 2024

MIRANDA, Marcus Vinicius Vicente Joaquim; GONÇALVES, Jonas Rodrigo; COSTA, Danilo da. Organização administrativa: a evolução da administração pública e sua modernização até administração gerencial e o advento do princípio da eficiência. **Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros**, v. 11, n. 41, p. 88-107, 2020.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.

SILVA, Alan Bernardes da. **Controle Interno na Marinha do Brasil: avaliação do nível de maturidade da primeira linha de defesa**. Rio de Janeiro, 2023. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://www.repositorio.mar.mil.br/handle/ripcmb/846485>. Acesso em 27 set. 2024

*THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)*. **Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013. 10 p. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/images/noticias/As-3-linhas-de-defesa---IIA.pdf>. Acesso em: 29 ago 2024.

*THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)*. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020 - Uma Atualização das Três Linhas de Defesa. 2020**. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Portuguese.pdf>. Acesso em 03 set. 2024.