



Parecer em Consulta 00013/2022-1 - Plenário

Processo: 06853/2021-4

Classificação: Consulta

UG: CMBE - Câmara Municipal de Boa Esperança

Relator: Sebastião Carlos Ranna de Macedo

Consulente: RENATO BARROS

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO – CONTROLES PRÉVIO/CONCOMITANTE E *POSTERIORI* – AUDITORES INTERNOS DIFERENTES – PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES.

1. No âmbito do funcionamento do sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade deverão, regra geral, ser realizados por auditores de controle interno distintos, em razão do princípio da segregação de funções.

2. Todavia, para os casos em que a aplicação do princípio da segregação de funções não se justifique, em razão do princípio do custo-benefício, também inerente ao sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade poderão ser realizados

por um mesmo auditor de controle interno, sem prejuízo do controle.

O RELATOR EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:

1 RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Sr. Renato Barros, Presidente da Câmara Municipal de Boa Esperança, acerca de questionamentos relacionados com a atuação do auditor de controle interno no âmbito do sistema de controle interno da administração pública, solicitando resposta para as seguintes indagações:

- 1) O Auditor de Controle Interno (ou equivalente), sendo o representante responsável pelo Órgão Central de Controle Interno, quando solicitado pelo Gestor/Ordenador de Despesas, deve atuar de forma prévia e concomitante na fase interna e/ou externa de "processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade e sobre o cumprimento e/ou legalidade de atos, contratos e outros instrumentos congêneres", sem prejuízo da análise definitiva ou de auditoria, a posteriori, pelo mesmo Auditor de Controle Interno?
- 2) Considerando o Princípio da Segregação de Funções, o mesmo Auditor de Controle Interno (ou equivalente) pode atuar de forma prévia e concomitante e se manifestar tanto na fase interna quanto na fase externa de um processo de aquisição/contratação e sem prejuízo de sua análise definitiva ou a posteriori no mesmo processo?
- 3) A manifestação prévia/concomitante do Auditor de Controle Interno nas fases interna e externa do processo de aquisição/contratação pela Administração Pública torna o Auditor parte desse processo, prejudicando ou inviabilizando a análise definitiva e a fiscalização ou auditoria, a posteriori, pelo mesmo profissional?
- 4) O Auditor de Controle Interno (ou equivalente), quando solicitado pelo Gestor/Ordenador de Despesas, deve se manifestar nas fases interna e externa, de forma prévia e concomitante sobre a regularidade e a legalidade de um processo de contratação/aquisição, independentemente da manifestação da Procuradoria Jurídica?
- 5) O auxílio efetivamente prestado por um Auditor de Controle Interno (ou equivalente) ao Fiscal do Contrato, para sanar dúvidas e subsidiá-lo "com informações relevantes para prevenir riscos na execução contratual", nos termos do § 3º do artigo 117 da Lei Federal nº 14.133/2021, torna esse Auditor parte integrante do processo, prejudicando ou inviabilizando que o mesmo Auditor efetue auditoria posterior no processo da contratação?

6) O Auditor de Controle Interno (ou equivalente) representante responsável pelo Órgão Central de Controle Interno da Câmara Municipal, pertence à "segunda linha de defesa", a "terceira linha de defesa" ou tanto a segunda quanto à terceira "linha de defesa" a que se referem os incisos II e III do artigo 169 da Lei nº 14.133/2021, quando ou no caso em que a unidade de assessoramento de "controle interno do próprio órgão ou entidade" (inciso II) for exatamente o Órgão Central (inciso III) de Controle Interno da Câmara Municipal?

7) Há algum conflito entre o disposto no inciso II ou no inciso III do artigo 169 da Lei Federal nº 14.133/2021 e a orientação legal contida na Resolução TC nº 227/2011 desse TCEES, no Modelo de Projeto de Lei (APÊNDICE I), artigo 5º, segundo a qual é responsabilidade do Órgão Central de Controle interno "(...) XV — manifestar-se, quando solicitado pela administração, acerca da regularidade e legalidade de processos licitatórios (...)"?

8) No caso do processo de contratação/aquisição ser regido apenas pela vigente Lei nº 8.666/1993 (NÃO regido pela Lei nº 14.133/2021), o Auditor de Controle Interno, representante responsável pelo Órgão Central de Controle Interno da Câmara Municipal, independentemente da "linha de defesa" a que pertencer nos termos da Lei nº 14.133/2021, "quando solicitado pela administração", deve atuar de forma prévia e concomitante manifestando-se nas fases interna e externa do processo, sem prejuízo de sua análise definitiva ou a posteriori?

Ato contínuo, exarei o **Despacho 46045/2021-6** (doc. 04), considerando, em breve exame dos autos, que o documento autuado demonstrava atender aos requisitos que autorizam o processamento do feito e encaminhei os autos ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula para informações sobre a existência de prejulgados ou decisões reiteradas desta Corte de Contas em relação ao tema consultado, e esse, nos termos do **Estudo Técnico de Jurisprudência 06/2022-1** (doc. 06), concluiu pela inexistência de parecer em consulta abordando de forma específica os questionamentos suscitados pelo consulente.

Porém, apontou a existência de deliberações do TCEES que podem auxiliar na solução da demanda, sendo elas o Parecer em Consulta TC 18/2014 - Plenário e os Acórdãos TC 98/2013, 166/2013 e 1063/2018 – Segunda Câmara, destacando os seguintes trechos:

2. TEMAS OBJETOS DA CONSULTA

Preliminarmente insta observar que o consulente apresenta questionamentos a respeito das competências dos auditores de controle interno, diante das diversas situações expostas.

Em consulta ao sistema de busca de jurisprudência desta Corte não é possível identificar deliberações que versem diretamente sobre os temas consultados.

Todavia, apresentamos deliberações desta Corte de Contas, que destacam que não é recomendável que um servidor controle todas as fases do processo de despesa, em respeito ao princípio da segregação de funções e que, a despeito de não versarem diretamente sobre os temas consultados, podem de auxiliar na elaboração da resposta final desta Corte de Contas:

PARECER/CONSULTA TC-018/2014-PLENÁRIO

(...) o Presidente da Câmara Municipal de Baixo Guandu, (...), formula consulta a este Tribunal (...).

Quanto ao mérito, numa síntese apertada, verifico que a pergunta do consulente primeiramente se reporta no que se pode considerar como serviços de contabilidade previstos nos artigos 60, 80, 84 e 85 da Lei Federal 4.320/1964, e a possibilidade de abrangerem as atividades de controle e evidenciação contábil, capazes de serem realizadas fora do setor denominado "contadoria", tais como patrimônio, material, pessoal, tesouraria e outras, realizadas pelos setores administrativos da mesma denominação (setor de patrimônio, setor de almoxarifado, setor de tesouraria, etc)?

Já o segundo questionamento cinge-se a possibilidade ou não de se desconcentrar os serviços técnicos contábeis no âmbito de uma unidade gestora.

(...) Nessa linha, os atos e fatos que evidenciam elementos passíveis de registro contábil e que ocorrem em todos os setores do órgão ou Poder em questão, estão sujeitos ao núcleo estratégico, assim considerado ao setor de contabilidade, devendo, pois, serem encaminhados através de respectivos Relatórios competentes para fins de registro, por intermédio ou não de sistema informatizado integrado. Além dos já apontados pelo consulente e acima reproduzidos arts. 60, 80, 84 e 85 da Lei 4.320/64, cabe destacar os seguintes artigos desta mesma lei, que também tratam da contabilidade (...).

(...) De acordo com o princípio da segregação de funções, nenhum servidor ou seção administrativa deve participar ou controlar todas as fases inerentes a uma despesa (Empenho - Liquidação - Pagamento), ou seja, cada fase deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si, possibilitando a realização de uma verificação cruzada. Dessa forma, os agentes responsáveis pela realização das etapas da despesa (Empenho - Art. 58 da Lei nº 4.320/64; Liquidação - Art. 63 da Lei nº 4.320/64 e Pagamento - Art. 64 da Lei nº 4.320/64), não devem participar das comissões instituídas para: licitar, receber os bens e elaborar os inventários físicos, pois este procedimento visa atestar que os dados constantes no sistema de controle e pagamento refletem a verdadeira existência e localização dos bens.

(...) As atividades de natureza contábil devem ser mantidas concentradas em um único setor, para efeito não somente da consolidação das informações produzidas dentro das diversas unidades gestoras, como também porque o denominado núcleo estratégico avalia os atos e fatos contábeis, processando os dados de modo a se mostrarem confiáveis como ferramenta de controle para definição das políticas públicas. Neste contexto, a responsabilidade para o cumprimento de tais serviços deve ser do Contador e de seus auxiliares, lotados na unidade correspondente, responsabilizados pela avaliação técnica e registro que auxiliam no acompanhamento do cumprimento das metas fiscais, dos limites legais e constitucionais, além de servirem para a formulação e encaminhamento dos Relatórios exigidos pelos Órgãos de Controle Externo.

(grifos nossos)

(TCE-ES. Controle Externo > Obrigações Tributárias e Contributivas. Parecer em Consulta 00018/2014-1. Processo TC 08415/2013-1. Relator: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun. Órgão Julgador: Ordinária/Plenário. Data da sessão: 09/12/2014, Data da Publicação no DO-TCES: 16/02/2017).

ACÓRDÃO TC- 1063/2018 – SEGUNDA CÂMARA

Tratam os autos de Prestação de Contas Anual de Ordenador, do Instituto Jones dos Santos Neves, relativas ao exercício de 2016, sob a responsabilidade da Sra. (...).

(...)

Constatou-se que servidoras que compõem a Unidade Executora do Controle Interno são também responsáveis pela Comissão de Licitação, pela Coordenação de Orçamento e Finanças e pelo Departamento de Contabilidade do Instituto Jones dos Santos Neves, contrariando, assim, o Princípio da Segregação de Funções, que consiste na repartição de

funções entre os agentes públicos, para que estes não exerçam atividades que sejam incompatíveis umas com as outras.

A responsável traz em suas justificativas, entendimento consubstanciado pelo Tribunal de Contas da União, já citado no Parecer Consulta TC 018/2014 deste Tribunal, a seguir:

"Segregação de funções-princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações".

Ainda pautando-se no referido parecer, afirma que nenhum servidor deve participar ou controlar todas as fases inerentes a uma só despesa, e assim, o descumprimento ao referido Princípio não é a simples localização ou cargo ocupado pelo servidor, sendo orientado a este para que não realize as atividades de controle sobre as quais tenha participado da elaboração.

No entanto, é possível que o resultado final do Parecer Conclusivo da UECI fique fragilizado, pois os integrantes da UECI podem ter dificuldades ao analisar questões sobre as quais foram os responsáveis pela elaboração.

Destarte, embora o Instituto tenha implementado meios para o aprimoramento dos servidores, como cursos promovidos pela Escola de Capacitação de Servidores, entendo pela manutenção da presente irregularidade, sem macular as contas, sendo objeto de ressalva e determinação.

(grifos nossos)

(TCE-ES. Controle Externo > Contas > Prestação de Contas > Ordenador. Acórdão 01063/2018-1. Processo TC 05029/2017-9. Relator: Domingos Augusto Taufner. Órgão Julgador: Ordinária/2ª Câmara. Data da sessão: 15/08/2018, Data da Publicação no DO-TCES: 19/11/2018).

ACÓRDÃO TC-098/2013

Cuidam os presentes autos da Prestação de Contas Anual do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibraçu - IPRESI, referente ao exercício de 2010, sob a responsabilidade da Sr.^a (...), Diretora Presidente.

(...) 1.2.1 Exercício de atividades conflitantes, infringindo o Princípio da Segregação de Funções.

Da análise do presente processo verifica-se que o Senhor (...) é responsável pela contabilidade e pela direção administrativa e financeira do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibraçu.

O fato de uma mesma pessoa exercer a função de contador e diretor administrativo e financeiro do IPRESI não se coaduna com a boa prática administrativa. É de suma importância segregar as funções, de forma que as unidades administrativas prevejam a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, conforme disposto no Princípio da Segregação de Funções, evitando, assim, conflitos de interesses.

Cabe lembrar que o condão do princípio da segregação de funções é "impedir o envolvimento de uma mesma pessoa em vários processos, com o objetivo de reduzir o risco de fraude ou erro, devendo necessariamente ser observado pela Administração Pública" (BLC - Boletim de Licitações e Contratos, abr. 2008, p. 403).

(grifos nossos)

(TCE-ES. Controle Externo > Contas > Prestação de Contas > Ordenador. Acórdão 00098/2013-2. Processo TC 01501/2011-2. Relator: Marco Antônio da Silva. Órgão Julgador: Ordinária/Plenário. Data da sessão: 20/03/2013, Data da Publicação no DO-TCES: 16/02/2017).

ACÓRDÃO TC-166/2013

Cuidam os presentes autos de Relatório de Auditoria nº RA-O 213/2010, realizada na Câmara Municipal de Iúna, referente ao exercício de 2009, sob a responsabilidade do Sr. (...), Presidente da Câmara.

(...) III.5) FALTA DE SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES (ITEM 6 DA ITI 1097/2010). Verificou-se, na hipótese, a concentração de diversas atribuições administrativas em torno da servidora (...), responsável pela realização das despesas (Empenho, Liquidação e Pagamento), bem como pelo controle de pessoal, setor de Patrimônio, além de compor a Comissão Permanente de Licitação.

Em razão do Princípio da Segregação de Funções, nenhum servidor ou seção administrativa deve participar ou controlar todas as fases inerentes a uma despesa

(Empenho - Liquidação - Pagamento), ou seja, cada fase deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si, possibilitando a realização de uma verificação cruzada. No caso em análise, as condutas praticadas violaram o supramencionado princípio, por reunir quantitativo expressivo de funções em torno de um mesmo servidor, comprometendo a moralidade e a imparcialidade dos atos praticados. – grifei e negritei

(grifos nossos)

(TCE-ES. Controle Externo > Fiscalização > Auditoria. Acórdão 00166/2013-5. Processo TC 08045/2010-6. Relator: Marco Antônio da Silva. Órgão Julgador: Ordinária/Plenário. Data da sessão: 02/05/2013, Data da Publicação no DOTCES: 16/02/2017).

Na sequência, os autos foram encaminhados ao Núcleo de Recursos e Consultas – NRC, que elaborou a **Instrução Técnica de Consulta 06-2022-1** (doc. 06), pelo conhecimento parcial do feito, apresentando a seguinte conclusão:

IV – CONCLUSÃO

Por todo o exposto, sugere-se o conhecimento parcial da presente consulta, ressaltando-se os questionamentos constantes dos itens 4, 5, 6, 7 e 8 da peça inicial, eis que não preenchem os pressupostos de admissibilidade previstos no inciso V do § 1º do art. 122 da LC 621/2012.

Quanto ao mérito, opina-se no sentido de que sejam respondidos os questionamentos 1, 2 e 3, nos seguintes termos:

No âmbito do funcionamento do sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade deverão, regra geral, ser realizados por auditores de controle interno distintos, em razão do princípio da segregação de funções.

Todavia, para os casos em que a aplicação do princípio da segregação de funções não se justifique, em razão do princípio do custo-benefício, também inerente ao sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade poderão ser realizados por um mesmo auditor de controle interno, sem prejuízo do controle.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao Ministério Público de Contas, que exarou o **Parecer 707/2022-3** (doc. 10), da lavra do Procurador Luciano Vieira, que opinou pelo conhecimento parcial da consulta e por respondê-la nos exatos termos propostos pela área técnica.

É o relatório.

2 FUNDAMENTAÇÃO

Analisando os autos, verifico que o feito se encontra devidamente instruído, portanto, apto a um julgamento, eis que observados todos os trâmites legais e regimentais.

Ratifico entendimento técnico exarado na **Instrução Técnica de Consulta 06/2022-1** e no **Parecer 707/2022** do Ministério Público de Contas, tomando como razão de decidir os fundamentos expostos pela área técnica, nos seguintes termos:

II – ANÁLISE DE ADMISSIBILIDADE

Em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 122 da Lei Complementar Estadual 621/2012 (Lei Orgânica do TCEES), observa-se que a consulta atende parcialmente aos pressupostos a serem observados para a admissibilidade, devendo, portanto, ser parcialmente conhecida, senão vejamos.

Quanto aos aspectos formais, verifica-se que o consulente é autoridade legitimada, na medida em que se trata de Presidente de Câmara Municipal, nos termos do art. 122, II, c/c § 1º, I, da Lei Orgânica.

Quanto aos aspectos substantivos, verifica-se que a matéria objeto da consulta é de competência do TCEES, que a peça contém indicação precisa da dúvida e que há pertinência temática da consulta com a área de atuação do consulente, satisfazendo-se os requisitos previstos no art. 122, §§ 1º, incisos II e III, e 3º da Lei Orgânica.

Ademais, há relevância jurídica, econômica, social ou da repercussão da matéria no âmbito da administração pública, com conteúdo que possa ter reflexos sobre a administração direta e indireta do Estado ou dos Municípios, na forma do art. 122, § 2º, da Lei Orgânica.

Por fim, quanto à instrução da peça de consulta com o parecer do órgão de assistência jurídica, tem-se o atendimento parcial do requisito exigido pelo art. 122, § 1º, V, da Lei Orgânica. Com efeito, o parecer anexado apresentou posicionamento conclusivo que se relaciona apenas aos questionamentos 1, 2 e 3 da consulta, se omitindo em relação aos demais.

O requisito de admissibilidade, previsto no art. 122, § 1º, V, da LC 621/2012, somente restará cumprido quando o órgão de assessoramento da autoridade consulente, por intermédio de parecer, manifestar seu opinamento acerca das questões objeto da consulta. É necessário, portanto, que o parecer, carreado em suporte à consulta, examine com propriedade e ofereça respostas a todas as indagações apresentadas, sob pena de sua inadmissibilidade. Nesse sentido, vale o registro, a jurisprudência do TCEES vem apontando, de modo pacífico, nos seguintes termos:

DECISÃO TC 720/2020 – PLENÁRIO

[Direito processual. Consulta. Admissibilidade. Parecer jurídico]

Trata-se de consulta formulada pelo (...) Presidente da Câmara Municipal de Jerônimo Monteiro, na qual são tecidos os seguintes questionamentos:

(...)

2. FUNDAMENTAÇÃO

Retomando-se o exame dos requisitos de admissibilidade da presente Consulta verifica-se, ainda, que, embora o feito tenha sido instruído com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consulente (Evento 03), a análise do parecerista não enfrentou os questionamentos alinhavados na peça inicial, se limitando a discorrer, especificamente, sobre Projeto de Lei, de autoria do Poder Executivo, no qual se propôs a concessão de bem imóvel municipal para a Associação Protetora dos Animais do Município de Jerônimo Monteiro, concluindo, ao final, por sugerir o oferecimento de Consulta a esta Corte de Contas “[...] para que os agentes públicos não sejam prejudicados no caso de votação do Projeto de Lei Executivo Nº 016/2019”.

Dessa forma, entende-se que também não foi cumprido o disposto no art. 122, § 1º, V, da LOTCEES.

(TCE-ES. Controle Externo > Consulta. Decisão 00720/2020-2. Processo TC 01971/2020-8. Relator: Sérgio Manoel Nader Borges. Órgão Julgador: Ordinária/Plenário. Data da sessão: 16/07/2020, Data da Publicação no DO-TCES: 21/07/2020).

DECISÃO TC 2180/2019 – PLENÁRIO

[...]

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE:

[...]

Ademais, conquanto tenha sido instruído com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consulente (Evento 03), a análise do parecerista não enfrentou os questionamentos alinhavados na peça de consulta, se limitando a discorrer “[...] sobre a forma de recolhimento das contribuições previdenciárias dos servidores públicos municipais [...]”, concluindo, genericamente, pela necessidade de atendimento ao preceituado no art. 14 da Lei Municipal 803/2006, motivo pelo qual entende-se que não foi cumprido o disposto no art. 122, § 1º, V, da LOTCEES.

[...]

Nesse contexto, acolho o entendimento técnico e ministerial no sentido de NÃO CONHECER a presente Consulta, visto que não foram atendidas todas as formalidades exigidas pela Lei Orgânica desta Corte de Contas, uma vez que o objeto da Consulta não diz respeito a dúvidas na interpretação de dispositivos legais ou regulamentares, mas sim decorrem de situações concretas ocorridas face o descumprimento de dispositivo de lei municipal, os quais demanda análise própria/peculiar, inadequado seja feito por via de processo de Consulta.

[...]

1. DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, DECIDEM os conselheiros do Tribunal de Contas reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas, em:

- 1.1. NÃO CONHECER a presente consulta;
- 1.2. Dar ciência ao interessado;
- 1.3. ARQUIVAR os autos após os trâmites regimentais.

2. Unânime. [...]

(Decisão TC 2180/2019. Processo TC 5522/2019. Consulta. Relator: Domingos Augusto Taufner. Órgão Julgador: Plenário. Data da sessão: 27/08/2019, Data da Publicação no DO-TCES: 03/09/2019). (g.n).

Portanto, opina-se pelo CONHECIMENTO PARCIAL da presente consulta, a fim de que sejam respondidos os questionamentos 1, 2 e 3.

III – MÉRITO

Em linhas gerais, as dúvidas trazidas pelo consulente nos questionamentos 1, 2 e 3 estão relacionadas com uma possível implicação do princípio da segregação de funções na atuação do auditor de controle interno que venha a se manifestar tanto de forma

prévia e concomitante como também a *posteriori* (análise definitiva ou auditoria) no controle de determinado ato administrativo praticado pelo gestor/ordenador de despesas.

Como é cediço, é competência do controle interno atestar a legalidade dos atos administrativos praticados no âmbito da administração pública, por força do disposto no inciso II do art. 74 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (grifo nosso)

Quanto ao momento, o controle pode ocorrer de forma prévia, concomitante e posterior à constituição do ato, tendo por funções o acompanhamento da execução e o apontamento das ações a serem implementadas, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivo, além do caráter opinativo, considerando-se que é faculdade do gestor acatar ou não a proposta indicada, assumindo a responsabilidade e o risco do ato praticado. Vejamos os seguintes trechos de publicações do TCEMG e do TCE-SP sobre o controle interno:

Cartilha de Orientações sobre Controle Interno¹

[...]

A atuação do Sistema de Controle Interno é realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos. (grifo nosso)

Manual Básico - O Controle Interno do Município²

[...]

Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 74, II, da CF e art. 75, I, da Lei 4.320, de 1964). A modo do art. 77 da Lei 4.320, essa verificação será prévia (antes de o ato financeiro produzir efeitos), concomitante (ao longo da execução do ato financeiro) e subsequente (após a realização do ato financeiro em certo período de tempo). (grifo nosso)

Assim, além de ser meio de fiscalização, o controle interno possui importante cunho preventivo, posto que oferece ao gestor a possibilidade de ser informado sobre a legalidade e a legitimidade dos atos administrativos, permitindo a correção de eventuais desvios ou rumos da administração.

A propósito do caráter preventivo da atividade de controle interno, vejamos o seguinte trecho da Resolução TC 227/2011³:

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão. Para tanto, é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas

¹ Disponível em https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf, pg. 25.

² Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/manual-basico-controle-interno-do-municipio.pdf>, pg. 20.

³ Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências, pgs. 24 e 25.

e, do mesmo modo, devem os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais ser eficientes e confiáveis. (grifo nosso)

Note-se, então, que faz parte da rotina do auditor de controle interno atuar de forma prévia, concomitante e subsequente à constituição do ato administrativo objeto do controle de legalidade. Neste contexto, o consulente lança dúvida sobre um possível prejuízo da análise definitiva (controle a *posteriori*) do auditor de controle interno que tenha atuado também de forma prévia/concomitante no controle de legalidade de determinado ato administrativo, fazendo referência ao princípio da segregação de funções.

No tocante ao princípio da segregação de funções, o qual é inerente ao sistema de controle de interno, relembremos o conceito trazido pela Resolução TC 227/2011⁴:

PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

Os princípios de controle interno usualmente mencionados na literatura especializada correspondem a medidas que devem ser adotadas em termos de política, sistemas e organização, visando ao atingimento dos objetivos anteriormente elencados. A seguir, listaremos os mais citados:

[...]

- divisão das tarefas (**segregação de funções**): as tarefas e responsabilidades essenciais ligadas a autorização, tratamento, registro e revisão das transações e fatos devem ser designadas a pessoas diferentes. Com o fim de reduzir o risco de erros, desperdícios ou atos ilícitos, ou a probabilidade de que não sejam detectados estes tipos de problemas, é preciso evitar que todos os aspectos fundamentais de uma transação ou operação se concentrem nas mãos de uma única pessoa ou seção;

Lançando mão de precedentes do TCEES relacionados com a matéria, trazemos os seguintes trechos que corroboram a aplicação do princípio da segregação de funções no âmbito do sistema de controle interno:

ACÓRDÃO TC- 1063/2018 – SEGUNDA CÂMARA

[...]

A responsável traz em suas justificativas, entendimento consubstanciado pelo Tribunal de Contas da União, já citado no Parecer Consulta TC 018/2014 deste Tribunal, a seguir:

"Segregação de funções-princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações".

Ainda pautando-se no referido parecer, afirma que nenhum servidor deve participar ou controlar todas as fases inerentes a uma só despesa, e assim, o descumprimento ao referido Princípio não é a simples localização ou cargo ocupado pelo servidor, sendo orientado a este para que não realize as atividades de controle sobre as quais tenha participado da elaboração.

[...]

(TCE-ES. Controle Externo > Contas > Prestação de Contas > Ordenador. Acórdão 01063/2018-1. Processo TC 05029/2017-9. Relator: Domingos Augusto Taufner. Órgão Julgador: Ordinária/2ª Câmara. Data da sessão: 15/08/2018, Data da Publicação no DO-TCES: 19/11/2018).

ACÓRDÃO TC-166/2013

[...]

Em razão do Princípio da Segregação de Funções, nenhum servidor ou seção administrativa deve participar ou controlar todas as fases inerentes a

⁴ Idem nota 3, pgs. 26 e 27.

uma despesa (Empenho - Liquidação - Pagamento), ou seja, cada fase deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si, possibilitando a realização de uma verificação cruzada. No caso em análise, as condutas praticadas violaram o supramencionado princípio, por reunir quantitativo expressivo de funções em torno de um mesmo servidor, comprometendo a moralidade e a imparcialidade dos atos praticados.

[...]

(TCE-ES. Controle Externo > Fiscalização > Auditoria. Acórdão 00166/2013-5. Processo TC 08045/2010-6. Relator: Marco Antônio da Silva. Órgão Julgador: Ordinária/Plenário. Data da sessão: 02/05/2013, Data da Publicação no DOTCES: 16/02/2017).

Portanto, é possível concluir que a segregação de funções é um princípio do controle interno que estabelece uma desejável separação de atribuições entre servidores distintos nas várias fases de um determinado processo (incluída a fase de controle), devendo ser desempenhadas por diferentes agentes públicos.

Entretanto, convém ponderar no sentido de que a segregação de funções não deve ser vista como um princípio absoluto, posto que convive com outros princípios também inerentes ao controle interno, tal como o princípio do custo-benefício. Vejamos o que dispõe a Resolução TC 227/2011⁵ sobre o custo-benefício:

PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

Os princípios de controle interno usualmente mencionados na literatura especializada correspondem a medidas que devem ser adotadas em termos de política, sistemas e organização, visando ao atingimento dos objetivos anteriormente elencados. A seguir, listaremos os mais citados:

[...]

- análise do custo-benefício: a implantação e o funcionamento dos controles internos devem apresentar um custo inferior ao benefício gerado;

Logo, e por força do aludido princípio, temos que o custo de funcionamento do controle interno não deve ser maior que o benefício gerado, situação que pode confrontar com o princípio da segregação de funções, devendo sempre haver a ponderação, como no caso de determinado órgão de controle interno cuja estrutura diminuta não justifique estabelecer a segregação de função, podendo resultar em um custo muito alto.

Assim, embora não recomendável, é possível que, em casos específicos, nos quais o custo da segregação de funções venha a ser maior que o benefício gerado, o mesmo auditor de controle interno atue de forma prévia e concomitante e também a *posteriori* no controle de legalidade de determinado ato, sem que, evidentemente, tal situação implique em prejuízo do controle. Caso contrário, o sistema de controle interno restaria inviabilizado em vários municípios brasileiros cuja realidade econômica não permite uma estruturação adequada.

IV – CONCLUSÃO

Por todo o exposto, sugere-se o conhecimento parcial da presente consulta, ressaltando-se os questionamentos constantes dos itens 4, 5, 6, 7 e 8 da peça inicial, eis que não preenchem os pressupostos de admissibilidade previstos no inciso V do § 1º do art. 122 da LC 621/2012.

Quanto ao mérito, opina-se no sentido de que sejam respondidos os questionamentos 1, 2 e 3, nos seguintes termos:

⁵ Idem nota 3, pg. 26.

No âmbito do funcionamento do sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade deverão, regra geral, ser realizados por auditores de controle interno distintos, em razão do princípio da segregação de funções.

Todavia, para os casos em que a aplicação do princípio da segregação de funções não se justifique, em razão do princípio do custo-benefício, também inerente ao sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade poderão ser realizados por um mesmo auditor de controle interno, sem prejuízo do controle.

Desta forma, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, corroborando o entendimento exarado pela área técnica e pelo Ministério Público de Contas, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração.

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Relator

1. PARECER EM CONSULTA TC-013/2022:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **RESOLVEM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas, em:

1.1. CONHECER PARCIALMENTE da presente Consulta, ressaltando-se os questionamentos constantes dos itens 4, 5, 6, 7 e 8 da peça inicial, eis que não preenchem os pressupostos de admissibilidade previstos no inciso V do § 1º do art. 122 da LC 621/2012.

1..2 NO MÉRITO, responder aos quesitos 1, 2 e 3 nos seguintes termos:

No âmbito do funcionamento do sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade deverão, regra geral, serem realizados por auditores de controle interno distintos, em razão do princípio da segregação de funções.

Todavia, para os casos em que a aplicação do princípio da segregação de funções não se justifique, em razão do princípio do custo-benefício, também inerente ao sistema de controle interno, os controles prévio/concomitante e a posteriori do ato administrativo objeto do controle de legalidade poderão ser realizados por um mesmo auditor de controle interno, sem prejuízo do controle.

1.3. ARQUIVAR após o trânsito em julgado.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 07/04/2022 – 16ª Sessão Ordinária do Plenário.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun (presidente), Sebastião Carlos Ranna de Macedo (relator), Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, Domingos Augusto Taufner, Sérgio Manoel Nader Borges, Rodrigo Coelho do Carmo e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Presidente

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Relator

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUIS HENRIQUE ANÁSTÁCIO DA SILVA

Procurador-geral

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

Secretário-geral das Sessões