

PROCESSO Nº : 21.573-2/2009
INTERESSADO : INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DO SERVIDOR DE ALTA FLORESTA
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO HUMBERTO BOSAIPO
PARECER Nº : 015/2010

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Valmir Guedes Pereira, Diretor Executivo do Instituto de Previdência do Servidor Municipal de Alta Floresta, criado como Autarquia Municipal, sobre a possibilidade de acumulação dos cargos de Diretor Executivo e contador do Regime Próprio de Previdência, nos seguintes termos:

Por medida de economicidade que o regime de previdência requer, não tendo como contratar um contador em virtude do limite de 2% da taxa de administração, poderia o Diretor Executivo que tiver habilitação junto ao Conselho Regional de Contabilidade acumular a função de contador sem remuneração desta função?

Verifica-se que não foram juntados documentos complementares.

É o breve relatório.

1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

A consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima, com a apresentação objetiva do quesito e versa sobre matéria de competência deste Tribunal, logo foram preenchidos os requisitos de admissibilidade prescritos no art. 48 da Lei Complementar nº 269/2007 (Lei Orgânica) c/c art. 232 da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno).

2. DO MÉRITO

A análise do mérito da consulta em apreço deve ser realizada sob duas perspectivas: a) as implicações em face do princípio da segregação de funções e b) a natureza da prestação de serviços contábeis junto aos regimes próprios de previdência social.

2.1. Princípio da Segregação de Funções

Segundo o princípio da segregação de funções, nenhum servidor deve controlar todas as fases inerentes a uma operação, ou seja, cada fase deve ser executada por pessoas e setores independentes entre si, possibilitando a realização de um controle cruzado.

A segregação de funções tem por finalidade estabelecer um sistema de controle dentro das entidades públicas, de forma a melhorar a eficiência da gestão pública e coibir a prática de fraudes, uma vez que o controle total de todas as etapas de uma transação por um só indivíduo permitiria a este atuar ineficaz ou fraudulentamente. A observância a este princípio pressupõe a criação de departamentos separados e independentes, para funções tais como compras, recebimento, produção, vendas, contabilidade e finanças.

Não há previsão expressa do princípio da segregação de funções na legislação nacional sobre finanças públicas, tratando-se de um princípio implícito que decorre do sistema de controle do processamento da despesa constante da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar 101/00, alcançando todas as fases da realização e registro das operações administrativas, orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

O Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União, aprovado por meio da Portaria Normativa nº 63/1996, prescreve que a segregação de funções configura “princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações”.

Observa-se que é pacífica a jurisprudência do Tribunal de Contas da União no sentido de que a Administração Pública deve observar o princípio da segregação de funções, a

fim de evitar que o mesmo agente público participe de fase distinta das operações administrativas do órgão, conforme atesta a decisão transcrita abaixo:

[...] 9.3.2. observe as boas práticas administrativas, no sentido de atentar para o princípio da moralidade, no que diz respeito à **segregação de funções**, de modo a evitar que o mesmo servidor execute todas as etapas das despesas. (Acórdão nº 95/2005 – TCU – Plenário)

No caso em tela, em que se questiona a possibilidade de acumulação não remunerada das funções de Diretor Executivo e Contador de regime próprio de previdência social, deve-se levar em consideração a natureza das referidas funções. A primeira contempla a direção administrativa da entidade, que inclui a competência de ordenação de despesa. A segunda consiste no registro das operações mediante verificação da legitimidade dos documentos comprobatórios das mesmas.

Como se vê, há um sistema de controle recíproco entre o gestor competente para ordenação da despesa e demais atos de gestão e o servidor responsável pelos registros contábeis das operações do órgão. Permitir a acumulação dessas funções implicaria na concentração de todas as fases de uma mesma operação pelo mesmo indivíduo, impossibilitando uma verificação cruzada das diferentes fases da gestão administrativa.

Nesses termos, em razão do princípio de segregação de funções, não é possível a acumulação das funções de Ordenador de Despesa e Contador da mesma entidade.

2.2. Natureza dos Serviços Contábeis

Os serviços contábeis possuem natureza permanente junto à Administração Pública, e em razão disso, esse Tribunal já firmou entendimento no sentido de que o cargo de contador deverá ser criado por lei e provido por meio de concurso público, nos termos do artigo 37, inciso II, da Constituição Federal, conforme decisões transcritas a seguir:

[...] no mérito, responder em tese, da impossibilidade de a Câmara Municipal utilizar da prestação de serviços contábeis por parte de servidor da Prefeitura, bem como, **orientar o consulente no sentido de criar, por lei, o cargo de contador, no Plano de Cargos e Salários da Câmara Municipal** de Alto Garças. (TCE/MT - Acórdão nº 1.589/2007)

[...] Conhecer - responder em tese - contratação de serviços desempenhados por profissionais especializados não-permanentes ou por pessoa jurídica, através de certame licitatório - **serviços permanentes através de concurso público** - observadas as exceções previstas em lei. (TCE/MT - Acórdão nº 947/2007)

No caso específico dos regimes próprios de previdência social, que devem observar o limite legal para realização de despesas administrativas, é razoável a flexibilização da regra acima, de provimento do contador em cargo efetivo, nos casos em que não for possível a realização de concurso público, conforme jurisprudência firmada por este Tribunal.

Nesse sentido, verifica-se que o Acórdão 130/2006 permite que os regimes próprios de previdência social recebam apoio humano do Poder Executivo, em situações específicas e desde que não haja custos adicionais para este, conforme transcrição a seguir:

[...] e, no mérito, responder a proposição do consulente informando que: I) a limitação da taxa de administração de até 2% para custear despesas administrativas do Regime Próprio de Previdência Social está relacionada e envolve tanto os recursos da previdência como do tesouro municipal; II) o Regime Próprio de Previdência não pode receber repasses do Poder Executivo para subsidiar o excesso de gastos administrativos, bem como não pode transferir a ele despesas inerentes à sua estrutura, **entretanto pode receber apoio logístico, material e humano, em situações específicas, desde que obedecidos os princípios da economicidade, eficiência e razoabilidade;** [...] (TCE/MT - Acórdão Nº 130/2006)

Nos termos do acórdão transcrito acima, o executivo poderá conceder apoio humano para o respectivo regime próprio de previdência social, o que inclui os serviços de natureza contábil, desde que observado os princípios da economicidade, eficiência e razoabilidade. Deve-se registrar que, em razão desses princípios, tal apoio só será possível nos casos em que não haja custos adicionais ao Poder Executivo, não prejudique os trabalhos deste, e que o regime próprio não tenha condições de arcar com os custos de um contador efetivo em face do limite legal para realização de despesas administrativas.

Em complementação ao Acórdão, transcreve-se abaixo trecho do Parecer emitido por esta Consultoria Técnica no Processo de Consulta nº 16.000-8/2005, do qual resultou o Acórdão nº 130/2006:

[...] há que se diferenciar e dar um tratamento específico para situações especiais, independentemente de a previdência municipal ser dotada de personalidade jurídica, **admitindo a possibilidade do ente federado:** a) ceder uma sala dentro da sua estrutura física já existente; b) permitir que médico e advogado concursados ou contratados pela prefeitura, no limite de sua remuneração invariável, analisem e manifestem em processos de benefícios, perícias e outros; **c) desempenhar atividades administrativas e contábeis em suas estruturas, sem contudo ceder funcionários de forma definitiva;** e d) permitir o uso de sistemas locados, **partindo, dessa forma, do princípio que já são despesas correntes na prefeitura e que não estariam, de uma forma geral, sendo impactadas por este auxílio material, logístico e humano à previdência dos servidores do município, adotando, assim, procedimentos que não onerem os cofres públicos.** (TCE/MT - Acórdão N° 130/2006)

Tal flexibilização espelha a aplicação do princípio constitucional da proporcionalidade ou da razoabilidade, que objetiva harmonizar normas que, no caso concreto, se colidem. É o caso dos regimes próprios de previdência social que, de um lado, devem observar normas de direito público que acabam por onerar a estrutura administrativa das entidades a elas submetidas, a exemplo da necessidade de provimento dos cargos públicos por meio de concurso,

e, de outro lado, têm a obrigatoriedade de observar limites máximos para realização de despesas administrativas.

Esse quadro se agrava em relação aos regimes próprios de previdência social instituídos por municípios menores, que, em muitos casos, não possuem um quadro efetivo devidamente estruturado, o que implica na redução da margem para realização de despesas administrativas pelo respectivo regime próprio de previdência, uma vez que a base de cálculo para esse limite é o valor da folha de pessoal efetivo vinculado ao regime próprio.

Nessas situações, como se exigir que o regime próprio de previdência observe, de um lado, todas as normas de direito público às quais se submete, com consequente aumento de sua estrutura administrativa, e, de outro lado, cumpra com o limite máximo para realização de despesas administrativas?

Atento a essa realidade, este Tribunal de Contas, por meio do Acórdão transcrito acima, decidiu, à luz do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, que os regimes próprios poderão utilizar de apoio humano do Poder Executivo nos casos em que não for possível custear com essas despesas, harmonizando normas que, aparentemente, estavam em conflito, vez que tal decisão possibilita o cumprimento tanto da obrigatoriedade do contador responsável ser servidor efetivo, no caso, do Poder Executivo, quanto da necessidade de se observar os limites para realização de despesas administrativas, já que tal procedimento não implicará em custos adicionais para o regime próprio de previdência social, e tão pouco para o Poder Executivo.

Sendo assim, o cargo de contador do Poder Executivo Municipal deverá ser criado por lei e provido por meio de concurso público, de forma que o mesmo será responsável por todos os órgãos e unidades orçamentárias vinculados ao Poder Executivo, o que inclui o regime próprio de previdência social, independentemente de ter ou não personalidade jurídica, salvo no caso de ente federativo cuja organização administrativa comporte um contador por órgão ou unidade orçamentária, o que pode abranger tanto os regimes próprios de previdência como os demais órgãos e entidades da administração direta ou indireta.

3. CONCLUSÃO

Passa-se à resposta da questão suscitada pelo consulente:

1. Em razão do princípio de segregação de funções, não é possível a acumulação das funções de Ordenador de Despesa e Contador da mesma entidade, logo o Diretor Executivo de regime próprio de previdência social não pode responder pela contabilidade da referida entidade;

2. O cargo de contador do Poder Executivo Municipal deverá ser criado por lei e provido por meio de concurso público, sendo que o mesmo será responsável por todos os órgãos e unidades orçamentárias vinculados ao Poder Executivo, o que inclui o RPPS, salvo no caso de ente federativo cuja organização administrativa comporte um contador por órgão ou unidade orçamentária;

Ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno deste entendimento, sugere-se a seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ___/2010. Pessoal. Segregação de Funções. Acumulação das funções de ordenador de despesa e contador. Impossibilidade. A segregação de funções é um princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação das funções de autorização, execução, controle e contabilização das operações. Significa que nenhum agente público deve controlar todas as fases inerentes a uma operação, ou seja, cada fase deve ser executada por pessoas e setores independentes entre si, possibilitando a realização de um controle cruzado. Nesses termos, é vedado a acumulação das funções de ordenador de despesa e gestor com a de contador. **Pessoal. Admissão. Profissionais com profissão regulamentada. Contador. Provimento em cargo efetivo. RPPS. Exceção.** O cargo de contador do Poder Executivo Municipal deverá ser criado por lei e provido por meio de concurso público, sendo que o mesmo será responsável por todos os órgãos e unidades orçamentárias vinculados ao Poder Executivo, o que inclui o RPPS, salvo no caso de ente federativo cuja organização administrativa comporte um contador por órgão ou unidade orçamentária.

Posto isso, submete-se à apreciação do Conselheiro relator para decisão quanto à admissibilidade e eventual instrução complementar, sendo encaminhado na sequência ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para manifestação (art. 236 do RITCMT).

Cuiabá-MT, 12 de fevereiro de 2010.

Bruno Anselmo Bandeira
Consultor de Orientação ao Jurisdicionado

Ronaldo Ribeiro de Oliveira
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica