

PARECER/CONSULTA TC-018/2014 - PLENÁRIO

DOEL-TCEES 09.2.2015 – Ed. nº 350, p.9.

PROCESSO - TC-8415/2013
JURISDICIONADO - CÂMARA MUNICIPAL DE BAIXO GUANDU
ASSUNTO - CONSULTA
CONSULENTE - PEDRO JOSÉ MATIAS DE ARAÚJO

EMENTA

SERVIÇOS DE CONTABILIDADE - AS ATIVIDADES DE NATUREZA CONTÁBIL DEVEM SER MANTIDAS CONCENTRADAS EM UM ÚNICO SETOR - A RESPONSABILIDADE PARA O CUMPRIMENTO DE TAIS SERVIÇOS DEVE SER DO CONTADOR E DE SEUS AUXILIARES LOTADOS NA UNIDADE CORRESPONDENTE.

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-8415/2013, em que o Presidente da Câmara Municipal de Baixo Guandu, Sr. Pedro José Matias de Araújo, formula consulta a este Tribunal, no sentido de obter esclarecimento acerca dos seguintes questionamentos:

a) É correto o entendimento de que o termo “serviços de contabilidade” presente no parágrafo único do art. 64 e nos arts. 80, 84 e 85; todos da Lei nº 4.320/64, também abrange as atividades de controle e evidência 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)?

b) Nesse contexto, é correto auferir que nem sempre, necessariamente, os serviços de contabilidade mencionados na Lei nº 4.320/64 devam estar concentrados em um único setor? Sendo, portanto, possível cada ente/poder adequar e organizar a

divisão/desconcentração de tais serviços de acordo com suas necessidades organizacionais (mantendo-os concentrados em um único setor ou desconcentrando-os em vários setores pertinentes como: setor de patrimônio, setor de almoxarifado, setor de tesouraria, setor de folha de pagamento, etc.)?

Considerando que é da competência deste Tribunal decidir sobre consulta que lhe seja formulada na forma estabelecida pelo Regimento Interno, conforme artigo 1º, inciso XXIV, da Lei Complementar Estadual nº 621/12.

RESOLVEM os Srs. Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão realizada no dia nove de dezembro de dois mil e quatorze, à unanimidade, acolhendo o voto do Relator, Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, preliminarmente, conhecer da consulta, e no mérito, responder os questionamentos elaborados pelo Consulente nos termos do voto do Relator, abaixo transcrito:

O EXMO. SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN:

I – RELATÓRIO:

Tratam os autos de Consulta formulada pelo Presidente da Câmara Municipal de Baixo Guandu, **Sr. Pedro José Matias de Araújo**, no sentido de obter resposta para as seguintes indagações:

- a) É correto o entendimento de que o termo “**serviços de contabilidade**” presente no parágrafo único do art. 64 e nos arts. 80, 84 e 85; todos da Lei nº 4.320/64, também abrange 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)?
- b) Nesse contexto, é correto auferir que **nem sempre, necessariamente**, os serviços de contabilidade mencionados na Lei nº 4.320/64 **devam estar**

concentrados em um único setor? Sendo, portanto, possível cada ente/poder adequar e organizar a divisão/desconcentração de tais serviços de acordo com suas necessidades organizacionais (mantendo-os concentrados em um único setor ou desconcentrando-os em vários setores pertinentes como: setor de patrimônio, setor de almoxarifado, setor de tesouraria, setor de folha de pagamento, etc.)?

Na forma regimental os autos foram encaminhados a 8ª Secretaria de Controle Externo para análise, tendo sido apreciada a sua admissibilidade, nos termos da **OT-C 40/2014**, de fls. 17/20, opinando pelo **conhecimento** da consulta, remetendo os autos a área técnica competente, tendo em vista a natureza eminentemente contábil da Consulta.

A 4ª Secretaria de Controle Externo analisando o feito, respondeu através da **Manifestação Técnica Preliminar – MTP 763/2014**, de fls. 23/27, cujos termos foram ratificados integralmente pela 8ª SCE, por intermédio da **OT-C 43/2014**, de fls. 29/32, conforme conclusão que ora transcrevo:

“Indaga o consulente (letra “a”) sobre o conceito e a abrangência do termo “serviços de contabilidade”, presente na redação do parágrafo único do artigo 64, bem como nos artigos 80, 84 e 85 da Lei Federal 4.320/1964, transcritos a seguir:

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos **serviços de contabilidade**.

Art. 80. Compete aos **serviços de contabilidade** ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que fôr instituído para esse fim.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos **serviços de contabilidade**.

Art. 85. Os **serviços de contabilidade** serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso).

Para iniciar a discussão sobre a dúvida suscitada, é necessário definir contabilidade.

Doutrinariamente, a Contabilidade Comercial é definida como sendo uma ciência social que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, seus fenômenos e variações (patrimônio), tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo, registrando os fatos e atos de natureza econômico-financeira que o afetam e estudando as respectivas consequências na dinâmica financeira.

Por seu turno, define-se a Contabilidade Pública como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações. Em outras palavras, a Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação das despesas estabelecidos no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Ainda que apresentem pequenas diferenças, tem-se que o objeto da contabilidade é o patrimônio e suas variações. Para atingir sua finalidade – controle e avaliação do patrimônio – a contabilidade utiliza-se de algumas técnicas específicas, tais como a escrituração, a elaboração de demonstrações contábeis, a realização de auditoria e a análise de balanços.

Por fim, cumpre registrar que a contabilidade é parte integrante do sistema de controle interno dos órgãos públicos, ou seja, deverá contribuir para a avaliação da eficiência no cumprimento dos objetivos da organização.

Definido o conceito de contabilidade, resta analisar o que seria o termo “serviços de contabilidade”.

Em um primeiro momento, pode-se dizer que os serviços afetos à contabilidade são aqueles que concorrerão para auxiliar a referida ciência no exercício de sua missão, qual seja, evidenciar os fatos passíveis de registro

que acontecem no dia-a-dia da administração pública. Assim, tais serviços deverão ser organizados de forma a permitir que a contabilidade produza, oportuna e fidedignamente, relatórios gerenciais necessários ao processo de tomada de decisões.

Essa definição implica, necessariamente, dizer que os referidos serviços se confundem com a própria essência da contabilidade. Daí, se os fatos contábeis ocorrem em todos os setores do órgão ou Poder em questão, deverão ser cumpridas, por estes setores, as tarefas relativas à evidenciação dos elementos passíveis de registro. Obviamente que a condição sine qua non para tal procedimento é a existência de normas claras e inequívocas quanto às responsabilidades e ações a serem desempenhadas por cada unidade administrativa.

A decorrência lógica da situação descrita anteriormente é que em se tendo vários setores gerando informações relevantes à evidenciação dos atos e fatos contábeis, deverá haver uma unidade administrativa responsável pela consolidação destes dados, o que, no caso, seria o setor de contabilidade propriamente dito. Assim, todos os registros produzidos nos diversos setores do órgão público serão, obrigatoriamente, encaminhados à unidade central de contabilidade, para fins de verificação do atendimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos da informação, bem como para efeitos de consolidação.

Considerando o exposto, entende-se que a resposta à indagação contida na letra “a” dos autos seria positiva no sentido de que algumas atividades relacionadas à evidenciação dos atos e fatos contábeis podem ser realizadas em outros setores do órgão ou Poder em questão, devendo, todavia, haver um setor específico para consolidar as informações produzidas dentro da referida unidade gestora.

Quanto ao questionamento aventado na letra “b” da presente consulta, tem-se que o mesmo é um mero desdobramento da resposta positiva ao primeiro item (letra “a”). Assim, com fulcro no entendimento firmado anteriormente, responde-se positivamente quanto à possibilidade de se desconcentrar os serviços afetos à contabilidade, sendo que o modus operandi de tal desconcentração deve ser definido em norma interna do órgão ou Poder.

Cumpre-nos salientar, por fim, que a definição do modelo administrativo de organização e gestão dos serviços de contabilidade se insere no rol de discricionariedade atribuída aos próprios entes, órgãos e entidades jurisdicionados a este Tribunal de Contas. Nesse sentido, não compete ao TCEES o juízo de conveniência e oportunidade do modelo administrativo adotado – concentrado ou desconcentrado – sob pena de extrapolar suas competências constitucionais e legais.”

Por fim, os autos foram encaminhados ao Ministério Público Especial de Contas, que se manifestou por meio do PPJC 4383/2014 (fls. 35), anuindo na totalidade os moldes da MTP 763/2014.

É o relatório.

II – FUNDAMENTAÇÃO:

Preliminarmente registro que todos os requisitos formais expressos no artigo 96 do Regimento Interno¹ foram inteiramente observados, para que a consulta seja recebida por esta Corte de Contas, inclusive quanto à indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada, a qual foi descrita pelo consulente de forma clara e precisa, não causando qualquer ambiguidade em seu texto.

Nesse sentido, entendendo satisfeitos todos os requisitos formais de admissibilidade do artigo 96 da Resolução 182/2002, encampo o opinamento do corpo técnico e do Ministério Público pelo **conhecimento da presente Consulta.**

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

¹ Art. 96. A consulta deverá revestir-se das seguintes formalidades:
I - ser subscrita por autoridade competente;
II - referir-se a matéria de competência do Tribunal;
III - conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada;
IV - ser formulada em tese;
V - conter o nome legível, a assinatura e a qualificação do consulente. (grifou-se)

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.

Pois bem.

Em relação à primeira pergunta, constato que a resposta contida na Manifestação Técnica Preliminar nº 763/2014 deve ser aclarada no sentido de que os serviços auxiliares à contabilidade, quais sejam, aqueles que concorrerão para auxiliar a referida ciência no registro dos atos e fatos que acontecem no dia-a-dia da administração pública, notadamente, os de patrimônio, material, tesouraria, pessoal e outros, não devem ser confundidos com os serviços de contabilidade propriamente ditos.

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, *in verbis*:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

Art. 90 A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Ademais, há de se ressaltar o princípio da Segregação de funções, princípio básico de controle interno, essencial para a sua efetividade. Consiste na separação de atribuições ou responsabilidades entre diferentes pessoas, especialmente as funções ou atividades-chave de autorização, execução, atesto/aprovação, controle, contabilização e revisão ou auditoria.

O princípio da segregação de funções decorre do princípio da moralidade (art. 37, da CF/88), e consiste na necessidade de a Administração repartir funções entre os agentes públicos cuidando para que esses indivíduos não exerçam atividades incompatíveis umas com as outras, especialmente aquelas que envolvam a prática de atos e, posteriormente, a fiscalização desses mesmos atos.

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.

Por fim, é oportuno destacar o entendimento consubstanciado pelo Tribunal de Contas da União - TCU sobre a matéria:

“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. (TCU, Portaria n.º 63/96, Glossário).”

Feitas estas ressalvas, entendo que os serviços de contabilidade, devem ser cumpridos de forma concentrada em um único setor, assim considerados, os de escrituração - ordens de empenho, liquidação e pagamento, elaboração de demonstrativos contábeis – Balancetes e Balanços, análise e observância aos limites impostos pela LRF e pela Constituição – da Dívida Pública, Saúde, Educação e Pessoal, bem como o acompanhamento orçamentário, financeiro e patrimonial do ente.

Assim, as informações oriundas de todos os demais setores do órgão ou Poder em questão, devem ser consolidadas em um único setor, o de contabilidade, ou em qualquer outro que se denomine, de forma a permitir ao gestor o acesso a resultados econômicos e financeiros devidamente processados e organizados para superintender o planejamento e formulação das políticas públicas.

Neste passo, entendo como respondidas as questões postas pelo consulente.

III – CONCLUSÃO:

Ante o exposto, concordando parcialmente com a área técnica, **VOTO**, no sentido de responder ao Consulente suas indagações, da seguinte forma:

a) É correto o entendimento de que o termo “**serviços de contabilidade**” presente no parágrafo único do art. 64 e nos arts. 80, 84 e 85; todos da Lei nº 4.320/64, também abrange as atividades de controle e evidência 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)?

b) Nesse contexto, é correto auferir que **nem sempre, necessariamente**, os serviços de contabilidade mencionados na Lei nº 4.320/64 **devam estar concentrados em um único setor**? Sendo, portanto, possível cada ente/poder adequar e organizar a divisão/desconcentração de tais serviços de acordo com suas necessidades organizacionais (mantendo-os concentrados em um único setor ou desconcentrando-os em vários setores pertinentes como: setor de patrimônio, setor de almoxarifado, setor de tesouraria, setor de folha de pagamento, etc.)?

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.

Postas estas constatações é que respondo os questionamentos feitos pelo consulente.

Dê-se ciência aos interessados e, após os trâmites legais, archive-se.

Composição Plenária

Presentes à sessão plenária da deliberação os Srs. Conselheiros Domingos Augusto Taufner, Presidente, Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, Relator, Sebastião Carlos Ranna de Macedo, José Antônio Almeida Pimentel e Sérgio Manoel Nader Borges. Presente, ainda, o Dr. Luciano Vieira, Procurador Especial de Contas em substituição ao Procurador-Geral do Ministério Público Especial de Contas.

Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

Presidente

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

Relator

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

CONSELHEIRO JOSÉ ANTÔNIO ALMEIDA PIMENTEL

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

Fui Presente:

DR. LUCIANO VIEIRA

Procurador Especial de Contas em substituição ao Procurador-Geral

Lido na sessão do dia:

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

Secretário-Geral das Sessões