



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 715617/19
ASSUNTO: CONSULTA
ENTIDADE: CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO JOSÉ DA BOA VISTA
INTERESSADO: VALDEMIR THOMAZ DE AQUINO
RELATOR: CONSELHEIRO JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL

ACÓRDÃO Nº 3584/20 - Tribunal Pleno

Consulta. Funções de Tesouraria e Recursos Humanos. Exercício por servidor efetivo de nível de escolaridade fundamental. Percebimento de função gratificada. Condições. Necessidade de que haja previsão legal; esteja relacionada à direção, chefia ou assessoramento; não resulte no desempenho acumulado, pelo mesmo servidor, das etapas mais críticas que compõem uma transação ou evento; e a qualificação técnica do servidor seja compatível com as atribuições a serem desempenhadas. Exercício da função de Tesoureiro por Contador. Violação ao Princípio da segregação de funções caso o Contador exerça o controle total ou parcial das atribuições do tesoureiro.

I. RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Presidente da Câmara de Vereadores de São José da Boa Vista, senhor *Valdemir Thomaz de Aquino*, na qual formula os seguintes questionamentos:

- 1) Considerando o princípio da segregação de funções e que a tesouraria geralmente é exercida por vereadores, servidor efetivo com cargo de nível fundamental pode assumir a tesouraria com função gratificada para tal?
- 2) Diante deste mesmo princípio há possibilidade do cargo de nível fundamental assumir também os Recursos Humanos, haja vista que pelo número reduzido de servidores acabam se acumulando as funções em um único servidor?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

3) Há algum impedimento para que o contador exerça a função de tesoureiro, caso servidor de nível fundamental não possa exercer a referida função?

O pedido veio instruído com parecer jurídico, o qual concluiu que “se comprovada a qualificação técnica do servidor, mesmo que seja em nível fundamental é de que o mesmo possa exercer as funções de recursos humanos e tesouraria, e que se houver exercício da função pelo Contador que seja retirado em atenção ao princípio da segregação de funções”.

Após o recebimento do feito (Despacho n.º 1442/19-GCDA, peça 6), a Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca apresentou decisões afetas ao tema em exame (Informação n.º 140/19-SJB, peça 8).

Em Despacho n.º 1511/19-GCDA (peça 9), por entender que as decisões apresentadas não respondiam aos questionamentos formulados pelo Consulente, determinei a continuidade de tramitação do presente mediante a sua remessa à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, à Coordenadoria de Gestão Municipal e ao Ministério Público de Contas.

Aquela primeira unidade informou que “não se vislumbram impactos nos sistemas ou fiscalizações desta Corte advindos de Decisão do presente expediente” (Despacho n.º 1496/19-CGF, peça 11).

Submetido o feito à análise técnica (Parecer n.º 1077/20-CGM, peça 12), a unidade teceu, de início, algumas noções introdutórias acerca do Princípio da Segregação de Funções e das atribuições comumente inerentes à tesouraria e à gestão de recursos humanos.

Pontuou que a efetividade do controle interno exige que o exercício de certas atividades seja feito separadamente, por pessoas diversas, tais como a autorização, aprovação, execução, controle e contabilização.

Em relação à tesouraria, consignou que não há indicação, no presente feito, de quais seriam as suas respectivas atribuições. Contudo, a partir do seu conceito geral, ponderou que possivelmente não está adstrita apenas ao trabalho de caixa, envolvendo também a contabilidade da entidade.

Quanto à função de “recursos humanos”, embora também não haja informação acerca de eventual previsão legal estabelecendo as suas atribuições



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

correspondentes, aduziu que, em regra, se refere à gestão do quadro funcional da entidade, visando convergi-lo em busca dos objetivos e metas por ela estabelecidos.

Passando aos quesitos propriamente ditos, opinou por assim respondê-los:

1. Servidor efetivo com nível de escolaridade fundamental pode assumir a tesouraria, desde que tais funções – especificadas em ato normativo – não sejam funções privativas de profissionais da contabilidade e que o servidor possua habilidade para tanto.

1.1. O pagamento de função gratificada é possível, desde que previsto em lei em sentido estrito.

1.2. O princípio da segregação de funções será violado caso o servidor exerça também funções fiscalizadas pelo Controle Interno ou caso o próprio servidor exerça tais funções, nos termos da Portaria 63/96-TCU.

2. Servidor efetivo de nível fundamental pode exercer funções de gestão em Recursos Humanos – estabelecidas em ato normativo próprio – caso a estrutura diminuta da entidade limite tais funções a tarefas burocráticas e operacionais, de organização e administração de documentos simples, cuja exigência seja apenas a alfabetização adequada, e o servidor possuir habilidade para tanto.

3. O Contador pode exercer as funções de tesoureiro, caso tais funções não estejam, direta ou indiretamente, sob sua fiscalização, gestão, controle, execução, aprovação ou contabilização.

O Ministério Público de Contas, divergindo parcialmente do opinativo técnico, manifestou-se no seguinte sentido (Parecer n.º 165/20-PGC, peça 13):



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

1) Pela possibilidade de que o servidor de nível fundamental assumira as funções da tesouraria, com o devido pagamento da função gratificada, que deve seguir a previsão legal, até o preenchimento do cargo em definitivo por concurso público.

2) Pela impossibilidade de que o servidor de nível fundamental assumira a gestão dos Recursos Humanos, dada a necessidade de formação específica, cujo provimento deve ser realizado por concurso público, com a exigência da qualificação necessária dos candidatos ao cargo.

3) Pela impossibilidade do contador exercer as funções de tesoureiro, conforme decisões do Tribunal de Contas do Mato Grosso e Tribunal de Contas da União, tendo em vista o princípio da segregação de funções.

É o relatório.

II. FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, ratifico o juízo de admissibilidade feito por meio do Despacho n.º 1442/19-GCDA (peça 6), uma vez que presentes os requisitos estabelecidos nos artigos 311 e 312 do Regimento Interno.

Antes de tratar especificamente dos questionamentos apresentados, entendo pertinente tecer alguns comentários prévios.

Os primeiros contornos afetos à figura da função gratificada encontram-se constitucionalmente delineados em seu artigo 37, inciso V:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

V - as funções de confiança, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e os cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

No âmbito doutrinário, cito a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹, para quem “funções públicas são plexos unitários de atribuições, criados por lei, correspondentes a encargos de direção, chefia ou assessoramento, a serem exercidas por *titular de cargo efetivo*, da confiança da autoridade que as preenche [...]. Assemelham-se, quanto à natureza das atribuições e quanto à confiança que caracteriza o seu preenchimento, aos cargos em comissão. Contudo, não se quis prevê-las como tais, possivelmente para evitar que pudessem ser preenchidas por alguém estranho à carreira [...]”.

Este Tribunal, por sua vez, objetivando nortear a interpretação a ser dada ao referido comando Maior, editou o Prejulgado n.º 25, em que, especificamente quanto à matéria objeto dos autos, foram fixados os seguintes enunciados:

- i. A criação de cargos de provimento em comissão e funções de confiança demanda a edição de lei em sentido formal que deverá, necessariamente, observar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e eficiência, prevendo a denominação, o quantitativo de vagas e a remuneração, podendo ser objeto de ato normativo regulamentar a definição das atribuições e eventuais requisitos de investidura, observada a competência de iniciativa em cada caso.
- ii. O Poder Legislativo, a depender da disciplina vigente sobre o respectivo processo legislativo, poderá dispor sobre o tema por meio de Resolução, exceto quanto à definição da remuneração do cargo ou função, que carece de lei em sentido formal em qualquer hipótese
- iii. Direção e chefia pressupõem competências decisórias e o exercício do poder hierárquico em relação a outros servidores, nos termos previstos em ato normativo; os cargos de direção estão relacionados ao nível estratégico da organização, enquanto os cargos de chefia atuam no nível tático e operacional.
- iv. A função de assessoramento diz respeito ao exercício de atribuições de auxílio, quando, para o seu desempenho, for exigida relação de confiança pessoal com o servidor nomeado, hipótese em que deverá ser observada a compatibilidade da

¹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 264.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

formação ou experiência profissional com as atividades a serem desenvolvidas.

v. É vedada a criação de cargos em comissão para o exercício de atribuições técnicas-operacionais ou burocráticas, exceto quando o exercício dessa atividade exigir vínculo de confiança pessoal com o servidor nomeado. [...]

Temos, em resumo, que a função de confiança, cuja criação deve ser feita por meio de lei, necessariamente se destina ao exercício, por servidor ocupante de cargo efetivo, das atribuições de direção, chefia ou assessoramento, e pressupõe a existência de uma relação de confiança com o nomeado.

Quanto à Segregação de Funções, um dos princípios basilares do sistema de controle interno, tem-se que se refere, em essência, à atribuição, a diferentes servidores, das etapas principais que compõem uma operação, objetivando reduzir potenciais conflitos de interesses, equívocos e fraudes, além de propiciar a realização de revisões e de um maior controle administrativo.

Tais etapas são comumente definidas como aquelas atinentes a autorização, aprovação, execução, controle e contabilidade. Assim, o que se busca é segregar o executor do ato daquele que irá controlá-lo.

Aliás, para este Tribunal, o referido Princípio consiste em “não concentrar todas as fases inerentes a uma operação sob inteira responsabilidade de um único funcionário. As atividades de execução operacional, custódia física e contabilização, por exemplo, devem, preferencialmente, ser executadas por pessoas e setores independentes entre si”, conforme se extrai da Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno².

O mesmo Manual também dispõe que:

Segregação de funções (prevenção) – as responsabilidades e obrigações são atribuídas entre pessoas distintas, objetivando reduzir o risco de erro ou de fraude. A segregação é essencial para a efetividade dos controles internos, por isso a contabilidade e conciliações, as informações e autorizações, a custódia e inventário, a contratação e pagamento, a administração de recursos próprios e de terceiros, as normatizações e fiscalização, por exemplo, devem estar segregadas entre os colaboradores.

²Disponível

<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2017/6/flipbook/317850/Cartilha%20Controle%20Interno_final.pdf>

em:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Pois bem. A partir dessas noções gerais, passo ao exame dos quesitos formulados pela Câmara Consultante.

1) Considerando o princípio da segregação de funções e que a tesouraria geralmente é exercida por vereadores, servidor efetivo com cargo de nível fundamental pode assumir a tesouraria com função gratificada para tal?

A teor das exposições precedentes no sentido de que as funções gratificadas se destinam especificamente ao desempenho de direção, chefia ou assessoramento, outra conclusão não há senão a de que, inexistindo essa destinação, não terá cabimento a função.

Acrescento, ainda, que não se revela possível perquirir qual seria a qualificação necessária do seu ocupante sem adentrar no caso concreto, o que não é cabível nessa espécie processual. Cabe dizer, contudo, que incumbe ao gestor averiguar a compatibilidade entre a qualificação do servidor a ser designado para a função e a complexidade das atribuições a que estará exposto, atentando-se, por certo, a eventuais previsões normativas disciplinando o tema.

A propósito, insere-se aí a necessária observância quanto ao alerta promovido pela Coordenadoria de Gestão Municipal no sentido de que, se as atribuições envolverem atividade privativa de contador, não poderá o ocupante de cargo de nível fundamental desempenhá-las.

Tem-se, portanto, que a resposta será positiva, desde que: a referida função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não estejam sob o controle do Tesoureiro, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

2) Diante deste mesmo princípio há possibilidade do cargo de nível fundamental assumir também os Recursos Humanos, haja vista que pelo número reduzido de servidores acabam se acumulando as funções em um único servidor?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Aqui todo o raciocínio exposto anteriormente é inteiramente válido.

Assim, a resposta será positiva, desde que: a função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não estejam sob o controle do Gestor de Recursos Humanos, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

Aqui também há que se ter em mente, portanto, que tais funções só são admitidas se destinadas às atribuições de direção, chefia ou assessoramento.

Necessário perquirir, ainda, se as novas atividades a serem desempenhadas integrarão a mesma cadeia de operações daquelas atinentes ao cargo efetivo, de modo que, se o mesmo servidor ficar responsável por mais de uma das etapas, a resposta será negativa.

Quanto à qualificação necessária do seu ocupante, de forma semelhante ao exposto no quesito anterior, entendo não ser possível estabelecê-la sem adentrar no caso concreto, o que não é cabível nessa via processual. Repise-se, contudo, que compete ao gestor averiguar a compatibilidade entre a qualificação do servidor a ser designado para a função e a complexidade das atribuições a que estará exposto, respeitando eventual previsão normativa que verse sobre o tema.

Convém transcrever o entendimento pontuado pela Coordenadoria de Gestão Municipal:

Servidor efetivo de nível fundamental pode exercer funções de gestão em Recursos Humanos – estabelecidas em ato normativo próprio – caso a estrutura diminuta da entidade limite tais funções a tarefas burocráticas e operacionais, de organização e administração de documentos simples, cuja exigência seja apenas a alfabetização adequada, e o servidor possuir habilidade para tanto.

De outro lado, quanto à questão trazida pelo Ministério Público de Contas de que “soa inconcebível que um servidor ocupante de um cargo com nível de escolaridade fundamental possua a qualificação necessária para exercício desta função”, e de que deveria ser realizado concurso público para provimento do cargo



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

exigindo-se qualificação específica, com a devida vênia ao posicionamento ora narrado, mas ousou discordar.

Isso porque, ao que se tem, o *Parquet* lastreia seu opinativo no fato de existirem formações específicas para o exercício dessa função (tecnólogo, pós-graduação e técnico). Ocorre que, em meu entendimento, o fato de haver tais formações não significa que se trate de atividade privativa, restrita a uma classe profissional determinada.

Portanto, entendo que se revela suficiente que o gestor avalie a capacidade do servidor designado frente às atribuições atinentes à respectiva função, respeitando-se, por certo, eventual normativa que estabeleça requisitos mínimos para o seu desempenho.

3) Há algum impedimento para que o contador exerça a função de tesoureiro, caso servidor de nível fundamental não possa exercer a referida função?

Quanto à presente questão, embora os opinativos técnicos pareçam dissonantes entre si, ambos revelam, em sua essência, o mesmo raciocínio.

Veja-se que a resposta positiva ofertada pela Coordenadoria de Gestão Municipal impõe como condição que “tais funções [de tesoureiro] não estejam, direta ou indiretamente, sob sua fiscalização, gestão, controle, execução, aprovação ou contabilização [do contador]”.

A resposta ofertada pelo Ministério Público de Contas, por sua vez, levou em consideração os conceitos básicos de tesouraria e contadoria, independentemente das atribuições legalmente definidas no âmbito do ente consulente [inclusive pelo fato de que tais normativas não foram informadas neste protocolado]. E, uma vez que referidos conceitos estão relacionados à mesma cadeia operacional [incidindo, hipoteticamente, em descumprimento à condição estabelecida na resposta proposta pela Coordenadoria de Gestão Municipal], o *Parquet* entendeu por bem em sugerir uma resposta negativa ao quesito em exame.

Registre-se, ainda, que em sua fundamentação, a Coordenadoria Instrutiva consignou que “caso o Contador exerça, como função típica de seu cargo, o controle total ou parcial das funções do tesoureiro, por óbvio, não pode acumular



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

as duas”, o que demonstra a convergência entre os entendimentos técnico e ministerial.

Em que pese eu acompanhe tais opinativos, entendo pertinente adaptar a redação das respostas sugeridas, sem alterar o sentido nelas vertido. O objetivo é apenas adequá-la ao nível de abstração que deve ser conferido nesta espécie processual, notadamente quando não há nos autos informações atinentes à definição legal das atribuições do quadro de pessoal da Consulente, além de dar maior ênfase à hipótese de vedação ao questionamento formulado. Assim, o quesito deverá ser respondido no sentido de que o Contador não pode exercer as funções de tesoureiro, caso estejam, direta ou indiretamente, sob sua fiscalização, gestão, controle, execução, aprovação ou contabilização.

II. VOTO

Com base nas razões acima, acompanhando parcialmente os opinativos instrutivos, VOTO que este Tribunal Pleno conheça da consulta e responda-a nos seguintes termos:

1) Considerando o princípio da segregação de funções e que a tesouraria geralmente é exercida por vereadores, servidor efetivo com cargo de nível fundamental pode assumir a tesouraria com função gratificada para tal?

Resposta: Sim, desde que: a função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não estejam sob o controle do Tesoureiro, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

2) Diante deste mesmo princípio há possibilidade do cargo de nível fundamental assumir também os Recursos Humanos, haja vista que pelo número reduzido de servidores acabam se acumulando as funções em um único servidor?

Resposta: Sim, desde que: a função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

estejam sob o controle do Gestor de Recursos Humanos, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

3) Há algum impedimento para que o contador exerça a função de tesoureiro, caso servidor de nível fundamental não possa exercer a referida função?

Resposta: O Contador não pode exercer as funções de tesoureiro, caso estejam, direta ou indiretamente, sob sua fiscalização, gestão, controle, execução, aprovação ou contabilização.

Certificado o trânsito em julgado, remetam-se os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para as devidas anotações e, em seguida, à Diretoria de Protocolo para o encerramento do processo, nos termos dos artigos 398, § 1º e 168, VII, do Regimento Interno.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de CONSULTA

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, por unanimidade, em:

I. Conhecer da presente consulta e, no mérito, responder nos seguintes termos:

1) Considerando o princípio da segregação de funções e que a tesouraria geralmente é exercida por vereadores, servidor efetivo com cargo de nível fundamental pode assumir a tesouraria com função gratificada para tal?

Resposta: Sim, desde que: a função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não estejam sob o controle do Tesoureiro, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

2) Diante deste mesmo princípio há possibilidade do cargo de nível fundamental assumir também os Recursos Humanos, haja vista que pelo número reduzido de servidores acabam se acumulando as funções em um único servidor?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Resposta: Sim, desde que: a função tenha previsão legal; se trate de atividade relacionada à chefia, direção ou assessoramento; exija um nível de confiança entre nomeante e nomeado; a qualificação técnica do nomeado seja condizente com a função a ser desempenhada; e as atribuições do cargo efetivo não estejam sob o controle do Gestor de Recursos Humanos, ou vice-versa, vez que tal situação exigiria o seu desempenho por servidores distintos.

3) Há algum impedimento para que o contador exerça a função de tesoureiro, caso servidor de nível fundamental não possa exercer a referida função?

Resposta: O Contador não pode exercer as funções de tesoureiro, caso estejam, direta ou indiretamente, sob sua fiscalização, gestão, controle, execução, aprovação ou contabilização.

II. Certificado o trânsito em julgado, remeter os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para as devidas anotações e, em seguida, à Diretoria de Protocolo para o encerramento do processo, nos termos dos artigos 398, § 1º e 168, VII, do Regimento Interno.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor THIAGO BARBOSA CORDEIRO.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.

Plenário Virtual, 26 de novembro de 2020 – Sessão Virtual nº 14.

JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL
Conselheiro Relator

FABIO DE SOUZA CAMARGO
Vice-Presidente no exercício da Presidência