



CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO
Centro General Serzedello Corrêa



CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO



BOLETIM INFORMATIVO Nr 04

CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO

AGOSTO / 2017



ÍNDICE

1ª PARTE – ORIENTAÇÃO TÉCNICA	3
1. Produção de Conhecimento.....	3
a. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas.....	3
2ª PARTE – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO CCIEX	28
1. Auditorias Especiais desenvolvidas no período de 13 de julho a 17 de agosto.....	28
a. Instauração	28
b. Prorrogação de Prazo de Auditoria Especial	29
2. Auditoria de Natureza Operacional	32
a. Instauração	32
3. Tomada de Contas Especial.....	32
a. Instauração.....	32
4. Visitas de Auditoria Realizadas	33
5. Capacitação / Cursos	33
3ª PARTE – ASSUNTOS GERAIS	34
1. Atualização da Legislação, das Normas, dos Sistemas Corporativos e das Orientações as Unidades Gestoras	34
a. Orientações aos OD – Portal de Transparência do Governo Federal - CEIS.....	34



1ª PARTE – ORIENTAÇÃO TÉCNICA

1. Produção de Conhecimento

a. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas.

Artigo elaborado pelo Cap QCO Cont **Magno** Antônio da Silva, adjunto da Seção de Auditoria de Pessoal (SAPes) do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). Conteúdo originalmente publicado na Revista do Tribunal de Contas da União (TCU) nº 128. Para publicação neste Boletim Informativo o texto foi revisto e atualizado pelo autor.

RESUMO

Este texto aborda analiticamente o princípio da segregação de funções e a sua aplicação no controle administrativo das despesas públicas. Constata-se, quando se segregam as funções no rito processual das licitações públicas e das contratações administrativas, que ocorre a mitigação dos conflitos de interesses, dos erros, das fraudes e do comportamento corrupto. Paralelamente, percebe-se o incremento da racionalização administrativa, da produtividade do trabalho e do controle sobre os atos de gestão pública. Assim, por intermédio da segregação de funções, restringem-se significativamente as disfunções ético-comportamentais.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Na azáfama quotidiana do ambiente administrativo público, pode-se vislumbrar, no esforço de um exercício intrinsecamente intelectual, uma situação um tanto extrema e esdrúxula, porém possível, na qual um determinado servidor de certo órgão público seja encarregado de definir o objeto a ser licitado, preencher a requisição, pesquisar (estimar) o preço de mercado, elaborar o edital de licitação, publicar o aviso de licitação, conduzir o certame, responder aos questionamentos e aos recursos impetrados (caso ocorram), publicar o resultado do julgamento, empenhar, liquidar (atestar) e receber o objeto licitado. Propositamente, a emissão do parecer jurídico sobre a minuta do ato convocatório, a homologação do certame, o pagamento da despesa e a conformidade dos



registros de gestão foram excluídos do rol de responsabilidades deste servidor para não descaracterizar a plausibilidade da situação exemplificativa.

Dada a situação ora exposta, pode-se perceber, em síntese, que “está nas mãos” de somente um servidor público, a definição do objeto, a seleção do fornecedor, o recebimento e o ateste (liquidação) do objeto licitado, ou seja, várias fases e/ou subfases do processo de execução das despesas públicas.

Imaginemos, agora, outro contexto, no qual num determinado órgão público, seções ou setores diferentes, compostos por servidores distintos, tenham a incumbência de, separadamente, definir o objeto e preencher a requisição, estimar o preço de mercado, elaborar o edital de licitação, conduzir o certame, empenhar e liquidar a despesa, ou seja, ao contrário da situação expressa no primeiro cenário, servidores distintos de distintas seções ou setores segregam as funções durante o processo de execução das despesas. Tal situação não é extrema nem esdrúxula. É perfeitamente racional, lógica e exequível. Assim, de maneira espontânea e imediata, questionasse em quais destes dois cenários haverá maior probabilidade de ocorrer conflitos de interesses¹, erros, omissões, fraudes ou corrupção? Expandindo-se um pouco mais o raciocínio, pergunta-se como o princípio do controle administrativo da segregação de funções pode restringir ou amenizar a possibilidade de ocorrência de conflito de interesses, erros, omissões, fraudes ou corrupção no rito dos gastos públicos?

Este texto promove uma abordagem analítica acerca do princípio do controle administrativo da segregação de funções e sua aplicação no rito de execução das despesas pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas, colimando responder às seguintes indagações: O que, de fato, vem a ser o princípio da segregação de funções? Como ele se materializa? Qual é a sua tônica ou relevância no exercício processual de controle da execução das despesas públicas?

2. REFERÊNCIA TEÓRICO-CONCEITUAL

Encetando-se pelos fundamentos que devem balizar as rotinas administrativas atinentes aos processos de execução das despesas públicas, a segregação de funções se configura como um dos princípios basilares de controle interno. Assim, na percepção de Aragão (2010, p. 224), tem-se que, *ipsis verbis*:



os princípios de controle interno que devem ser observados pelas unidades e entidades públicas e monitorados pela auditoria interna governamental [são:] a relação custo versus benefício, a qualificação adequada e o rodízio de funcionários, a delegação de poderes e a definição de responsabilidades, a existência de manuais de rotinas e procedimentos, a segregação de funções e a aderência a diretrizes e normas legais.

Segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (2001, p. 69), na aplicação da segregação de funções

a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio”, isto é, não se pode permitir, por exemplo, que todas as fases ou as fases mais críticas do processo de execução das despesas se concentrem nas mãos de somente um servidor ou agente público.

Isto é, não se pode permitir, por exemplo, que todas as fases ou as fases mais críticas do processo de execução das despesas se concentrem nas mãos de somente um servidor ou agente público.

Desta maneira, inserida no intento supracitado, almejando o aprimoramento da gestão e o impedimento da concentração de poder, a Resolução da COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE GOVERNANÇA CORPORATIVA E DE ADMINISTRAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DA UNIÃO - CGPAR nº 3/10, que trata das práticas de governança corporativa nas empresas estatais, determina o seguinte, *in verbis*:

art. 1º [...] a adoção, pelas empresas estatais, das seguintes diretrizes, objetivando o aprimoramento das práticas de governança corporativa, relativas ao Conselho de Administração: a) segregação das funções de direção, evitando o acúmulo do cargo de Presidente do Conselho de Administração, ou assemelhado, e diretor presidente pela mesma pessoa, mesmo que interinamente, com o objetivo de impedir a concentração de poder.



A título de ilustração e esclarecimento conceitual, acerca da segregação de funções, cita-se a macro função do SIAFI nº 020315 (conformidade contábil), ressaltando, *in verbis*:

8.1.1 a segregação de funções consiste em princípio básico de controle interno administrativo que separa, por servidores distintos, as funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilidade².

Em perfeita simetria com as exposições supracitadas, o Acórdão nº 5.615/2008-TCU-2ª Câmara, salienta que o princípio da segregação de funções

1.7.1. [...] consiste na separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, evitando o acúmulo de funções por parte de um mesmo servidor.

Complementando o entendimento delineado, o Acórdão nº 3.031/2008-TCU-1ª Câmara, ressalta a impossibilidade de se

1.6 [...] permitir que um mesmo servidor execute todas as etapas da despesa, [isto é] as funções de autorização, aprovação de operações, execução, controle e contabilização.

Consoante às diretrizes para as Normas do Controle Interno do Setor Público da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007, p. 45), a segregação de funções configura-se com o propósito de “reduzir o risco de erro, desperdício ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas”. Ainda, segundo a INTOSAI (2007, p. 45-46), *in verbis*:

não deve haver apenas uma pessoa ou equipe que controle todas as etapas-chave de uma transação ou evento [ou processo de execução das despesas públicas]. As obrigações e responsabilidades devem estar sistematicamente atribuídas a um certo número de indivíduos, para assegurar a realização de



revisões e avaliações efetivas. As funções-chave incluem autorização e registro de transações, execução e revisão ou auditoria³ das transações.

Nota-se, sob a perspectiva da INTOSAI, que a segregação de funções colima, sobretudo, reduzir riscos de erros, amenizar riscos de não detecção de procedimentos incorretos, evitar desperdícios, possibilitar revisões e avaliações efetivas de condutas, impossibilitar conluio e aumentar a eficácia dos controles internos. A INTOSAI (2007, p. 51) ainda expande seu entendimento acerca da segregação de funções, asseverando que

as políticas, procedimentos e a estrutura organizacional [devem ser] estabelecidos para prevenir que uma pessoa controle todos os aspectos importantes relacionados às operações informatizadas e possa, desse modo, realizar ações não autorizadas ou obter acesso não autorizado aos bens ou aos registros.

Seguindo o raciocínio acima delineado, o Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRC (2007, p. 109), afirma que a segregação de funções é um

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

Em resumo ao exposto pelo manual do CFC/CRC, a Apostila de Controle Interno e Auditoria Governamental do Estado das Minas Gerais (2012, p. 5), ressalta que

ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação [as quais] devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.

Neste contexto, o Manual de Controle Interno da CGU (2007, p. 50), orienta no sentido de se evitar que “o controle físico e contábil das transações [seja feito] pela mesma pessoa”.



Em perspectiva ampla, explicitando de maneira concreta a aplicação do princípio da segregação de funções no controle das despesas públicas, o Acórdão nº 2.507/2007-TCU-Plenário ressalta que

5.2 [...] as pessoas incumbidas das solicitações para aquisições de materiais e serviços não sejam as mesmas responsáveis pela aprovação e contratação das despesas.

3. A SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES NAS LICITAÇÕES E NA GESTÃO CONTRATUAL

No que tange às licitações públicas, a Lei nº 8.666/93, que regulamenta o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, CF/88, segregando funções, não permite que o autor do projeto básico ou executivo, o servidor público ou dirigente do órgão contratante, participem de certames nas condições arroladas a seguir, *in verbis*:

art. 9º não poderá participar, direta ou indiretamente, da licitação ou da execução de obra ou serviço e do fornecimento de bens a eles necessários: I - o autor do projeto, básico ou executivo, pessoa física ou jurídica; II - empresa, isoladamente ou em consórcio, responsável pela elaboração do projeto básico ou executivo ou da qual o autor do projeto seja dirigente, gerente, acionista ou detentor de mais de 5% (cinco por cento) do capital com direito a voto ou controlador, responsável técnico ou subcontratado; III - servidor ou dirigente de órgão ou entidade contratante ou responsável pela licitação. § 1º É permitida a participação do autor do projeto ou da empresa a que se refere o inciso II deste artigo, na licitação de obra ou serviço, ou na execução, como consultor ou técnico, nas funções de fiscalização, supervisão ou gerenciamento, exclusivamente a serviço da Administração interessada. § 2º O disposto neste artigo não impede a licitação ou contratação de obra ou serviço que inclua a elaboração de projeto executivo como encargo do contratado ou pelo preço previamente fixado pela Administração. § 3º Considera-se participação indireta, para fins do disposto neste artigo, a existência de qualquer vínculo de natureza técnica, comercial, econômica, financeira ou trabalhista entre o autor do projeto, pessoa física



ou jurídica, e o licitante ou responsável pelos serviços, fornecimentos e obras, incluindo-se os fornecimentos de bens e serviços a estes necessários. § 4º O disposto no parágrafo anterior aplica-se aos membros da comissão de licitação⁴.

Abordando a questão suscitada, Justen Filho (2008, p. 151-152) concebe que as barreiras impostas pelo dispositivo supracitado decorrem da moralidade e da isonomia que devem permear os processos de contratação pública, bem como da ampla competitividade que delas devem ser derivadas, *ipsis verbis*:

as vedações do art. 9º retratam derivações dos princípios da moralidade pública e isonomia. A lei configura uma espécie de impedimento, em acepção similar à do Direito Processual, à participação de determinadas pessoas na licitação. Considera-se um risco a existência de relações pessoais entre sujeitos que definem o destino da licitação e o particular que licitará. Esse relacionamento pode, em tese, produzir distorções incompatíveis com a isonomia. A simples potencialidade do dano é suficiente para que a lei se acautele. Em vez de remeter a uma investigação posterior, destinada a comprovar anormalidade da conduta do agente, a lei determina seu afastamento *a priori*. O impedimento consiste no afastamento preventivo daquele que, por vínculos pessoais com a situação concreta, poderia obter benefício especial e incompatível com o princípio da isonomia. O impedimento abrange aqueles que, dada a situação específica em que se encontram, teriam condições (teoricamente) de frustrar a competitividade, produzindo benefícios indevidos e reprováveis para si ou terceiro⁵.

Desta forma, harmonizando-se com as normas vigentes e as atuais doutrinas nas apreciações dos casos concretos, o Tribunal de Contas da União, por via do Acórdão nº 3.360/2007-TCU-2ª Câmara, recomenda

16.1.4 em observância ao princípio da segregação das funções, [a adoção de] medidas no sentido de que a fiscalização de obra não seja realizada pela mesma empresa contratada para executá-la.



Enveredando-se pelo mesmo entendimento, o Acórdão nº 3.067/2005-TCU-1ª Câmara traz a lume que se

1.7 observe o princípio contábil e administrativo da Segregação das Funções com adoção de controles que impeçam a possibilidade de um mesmo servidor atuar como fiscal e executor em um mesmo contrato.

Aprofundando um pouco mais a reflexão sobre o conteúdo do artigo 9º da Lei nº 8.666/93, em face da possibilidade de ações fraudulentas e anticompetitivas decorrentes da ausência de segregação de funções, Altounian (2012, p.195) infere, *ipsis litteris*:

pior ainda é a possibilidade de alterações fraudulentas de especificações e quantitativos de serviços no projeto básico da licitação, a fim de prejudicar as propostas dos demais concorrentes, tornando-as pouco competitivas e, conseqüentemente, impossibilitando a Administração de contratar a proposta mais vantajosa.

O princípio da segregação de funções deve perpassar por todo o rito de execução das despesas públicas⁶. Assim, em licitações envolvendo, por exemplo, a aquisição de bens ou a contratação de serviços de tecnologia da informação existem atores distintos com atribuições bem definidas e segregadas no processo de planejamento, de fiscalização e de gestão, previstas na Instrução Normativa/SLTI/MP nº 04/2014, que dispõe sobre o processo de contratação de soluções de tecnologia da informação pelos órgãos integrantes do sistema de administração dos recursos de informação e informática (SISP) do poder executivo federal, *ipsis litteris*:

art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se: [...] IV - Equipe de Planejamento da Contratação: equipe envolvida no planejamento da contratação, composta por: a) Integrante Técnico: servidor representante da Área de Tecnologia da Informação, indicado pela autoridade competente dessa área; b) Integrante Administrativo: servidor representante da Área Administrativa, indicado pela autoridade competente dessa área; c) Integrante Requisitante: servidor representante da Área Requisitante da Solução, indicado pela autoridade competente dessa área; V - Gestor do Contrato: servidor com atribuições gerenciais, técnicas e operacionais relacionadas ao processo de gestão do contrato, indicado por autoridade



competente; VI - Fiscal Técnico do Contrato: servidor representante da Área de Tecnologia da Informação, indicado pela autoridade competente dessa área para fiscalizar tecnicamente o contrato; VII - Fiscal Administrativo do Contrato: servidor representante da Área Administrativa, indicado pela autoridade competente dessa área para fiscalizar o contrato quanto aos aspectos administrativos; VIII – Fiscal Requisitante do Contrato: servidor representante da Área Requisitante da Solução, indicado pela autoridade competente dessa área para fiscalizar o contrato do ponto de vista funcional da Solução de Tecnologia da Informação⁷.

A existência de tais atores, ou seja, o gestor do contrato, o integrante requisitante, o integrante técnico e o integrante administrativo e os respectivos fiscais requisitante, técnico e administrativo, evidencia a importância da segregação de funções no planejamento e na fiscalização contratual, bem como na gestão de contratos, engendrada, sobretudo, da especialização de cada função.

Então, ressaltando a importância da segregação de funções para o controle administrativo, o Guia de Boas Práticas em Contratação de Soluções de Tecnologia da Informação do TCU (2012, p. 234), evidencia que “a segregação de funções é uma forma de controle básica [...] que deve permear a estruturação dos demais processos de trabalho do órgão, não somente os da área de TI”. Na esteira do entendimento supramencionado, segregando as funções de licitação e de fiscalização, o Acórdão nº 100/2013-TCU-Plenário, orienta quanto, *in verbis*:

9.20.1. à necessidade da substituição de fiscais e auxiliares de fiscalização dos contratos que estejam na situação de terceirizados ou outra análoga, não efetiva, por servidores do quadro de pessoal [...] que não tenham participação direta ou indireta com a licitação que originou o contrato a ser fiscalizado, de forma a atender ao princípio de controle de segregação de funções [...].

Além da separação das funções de requisitante, de técnico e de administrador, a Instrução Normativa/SLTI/MP nº 04/14, também impele à segregação das funções de avaliação, de mensuração e de fiscalização nas contratações de tecnologia da informação, *in verbis*:



art. 6º. Nos casos em que a avaliação, mensuração ou apoio à fiscalização da Solução de Tecnologia da Informação seja objeto de contratação, a contratada que provê a Solução de Tecnologia da Informação não poderá ser a mesma que a avalia, mensura ou apoia à fiscalização.

Também, na perspectiva referente ao objeto contratual, exposto pela instrução normativa supracitada, Instrução Normativa/SLTI/MP nº 04/14, observa-se, *ipsis verbis*:

art. 5º Não poderão ser objeto de contratação: I - mais de uma Solução de Tecnologia da Informação em um único contrato; e II - gestão de processos de Tecnologia da Informação, incluindo gestão de segurança da informação. Parágrafo único. O apoio técnico aos processos de planejamento e avaliação da qualidade das Soluções de Tecnologia da Informação poderá ser objeto de contratação, desde que sob supervisão exclusiva de servidores do órgão ou entidade.

Desta forma, segregando as funções de execução e fiscalização contratual, o artigo 3º da Instrução Normativa/SLTI/MP nº 02/08, que dispõe sobre regras e diretrizes para a contratação de serviços continuados ou não, salienta que

Parágrafo único. O órgão não poderá contratar o mesmo prestador para realizar serviços de execução e fiscalização relativos ao mesmo objeto, assegurando a necessária segregação das funções.

No que ainda tange às funções de execução e fiscalização nas licitações públicas e nos contratos administrativos, em complemento às disposições contidas no Parágrafo único do artigo 3º supracitado, o artigo 19 da Instrução Normativa/SLTI/MP nº 02/08, ressalta que é necessária:

II - cláusula específica para vedar a contratação de uma mesma empresa para dois ou mais serviços licitados, quando, por sua natureza, esses serviços exigirem a segregação de funções, tais como a de executor e fiscalizador, assegurando a possibilidade de participação de todos licitantes em ambos os itens, e estabelecendo a ordem de adjudicação entre eles.



Neste contexto, o Guia de Boas Práticas em Contratação de Soluções de Tecnologia da Informação do TCU (2012, p. 157) estabelece a separação de funções entre o fiscal do contrato e a comissão ou servidor responsável pelo recebimento dos serviços prestados, *in verbis*:

com relação ao recebimento de serviços, no art. 73, inciso I, alíneas 'a' e 'b', da Lei nº 8.666/1993, há uma segregação de funções entre o fiscal do contrato, que efetua o recebimento provisório, e o servidor ou comissão de recebimento, que efetua o recebimento definitivo.

Ainda, consoante ao Guia de Boas Práticas em Contratação de Soluções de Tecnologia da Informação do TCU (2012, p. 39), é fundamental existir uma segregação de função entre o processo de contratação e de gestão de TI, finalizando

garantir que quem especifica o objeto da licitação não efetua a gestão contratual, de modo a evitar a criação de brechas no contrato que possam ser exploradas na gestão contratual pelo mesmo agente, causando, por exemplo, danos ao erário e ainda retardando a detecção desses danos.

Exempli gratia, pode-se vislumbrar a presença do princípio da segregação de funções durante a condução da licitação na modalidade pregão, prevista no Decreto nº 5.450/05, uma vez que, a fim de minimizar o conflito de interesses⁸, restringir a subjetividade e preservar a impessoalidade no julgamento dos recursos interpostos contra as decisões do pregoeiro, adota-se a seguinte linha de ação:

art. 8º à autoridade competente [ordenador de despesas], de acordo com as atribuições previstas no regimento ou estatuto do órgão ou da entidade, cabe: [...] IV - decidir os recursos contra atos do pregoeiro quando este mantiver sua decisão⁹; V - adjudicar o objeto da licitação, quando houver recurso.

Ainda referente à licitação sob a modalidade pregão, percebe-se a segregação de funções entre o ato de elaboração, o ato de aprovação do termo de referência e a tarefa de condução do certame, conforme previsão no Decreto nº 5.450/05, *in verbis*:



art. 9º na fase preparatória do pregão, na forma eletrônica, será observado o seguinte: I - elaboração de termo de referência pelo órgão requisitante, [...]; II - aprovação do termo de referência pela autoridade competente [ordenador de despesas]; [...] VI - designação do pregoeiro [encarregado de conduzir o certame] e de sua equipe de apoio.

Adicionalmente à noção supracitada de segregação de funções, entre o setor requisitante (encarregado de elaborar o termo de referência) e a autoridade responsável pela definição do objeto e estimativa de preços (ordenador de despesas), o Decreto nº 3.555/00, que aprova o regulamento para a modalidade de licitação pregão para aquisição de bens e serviços comuns, salienta, *ipsis verbis*:

art. 8º a fase preparatória do pregão observará as seguintes regras: [...] III - a autoridade competente ou, por delegação de competência, o ordenador de despesa ou, ainda, o agente encarregado da compra no âmbito da Administração, deverá: a) definir o objeto do certame e o seu valor estimado em planilhas, de forma clara, concisa e objetiva, de acordo com termo de referência elaborado pelo requisitante, em conjunto com a área de compras, obedecidas as especificações praticadas no mercado.

Sinteticamente, o Acórdão nº 38/2013-TCU-Plenário esclarece o entendimento acima explicitado, recomendando, entre outras coisas, a segregação entre as funções de ordenador de despesas, pregoeiro, fiscal de contrato e almoxarife, nos seguintes termos:

9.2.1 estabeleça critérios para seleção dos servidores que recebem e atestem bens e serviços, de forma a evitar que eles exerçam outras atividades incompatíveis, tais como ordenador de despesa, pregoeiro, membros das comissões de licitação e responsável pelo almoxarifado.

Separando a pessoa (setor) requisitante da pessoa (servidor) integrante da comissão de licitação ou equipe de apoio, o Acórdão nº 747/2013-TCU-Plenário, ressalta:



9.1.5. promova a segregação de funções, quando da realização dos processos de aquisição de bens e serviços, em observância às boas práticas administrativas e ao fortalecimento de seus controles internos, de forma a evitar que a pessoa responsável pela solicitação participe da condução do processo licitatório, integrando comissões de licitações ou equipes de apoio nos pregões.

O princípio da segregação de funções, *ad hoc*, intenta, entre outras coisas,

evitar que o ciclo operacional em torno de um evento [licitações públicas e contratações administrativas] seja iniciado e terminado por uma mesma pessoa ou em uma mesma área. A segregação de funções tem como benefício, adicionalmente, a prevenção de fraudes [ou corrupção] e de uso não autorizado de ativos [de recursos públicos], já que promove a interdependência entre áreas e pessoas. (BRASILIANO, 2010, p. 15).

Inserido nesta interpretação, o Acórdão nº 5.840/2012-TCU-2ª Câmara ressalta que

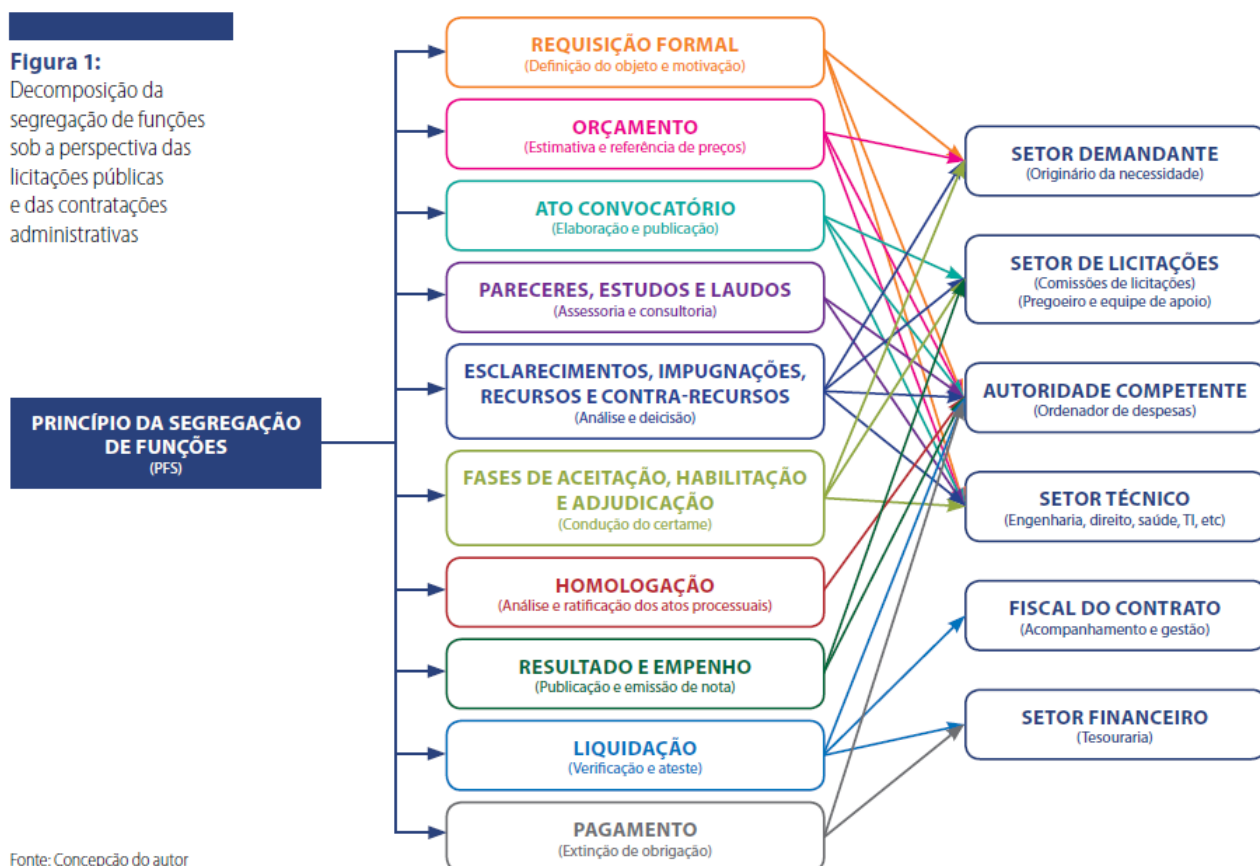
9.6.7. deve-se evitar a nomeação de mesmos servidores para atuar, nos processos de contratação, como requisitante, pregoeiro ou membro de comissão de licitação, fiscal de contrato e responsável pelo atesto da prestação de serviço ou recebimento de bens, em respeito ao princípio da segregação de funções.

No que concerne, de maneira direta e específica, às fases das despesas públicas, consubstanciadas pelo empenho, pela liquidação (atesto) e pelo pagamento (extinção da obrigação)¹⁰, o Acórdão nº 1.099/2008-TCU-1ª Câmara orienta que se “1.3.3. respeite o princípio administrativo da segregação de funções, adotando providências para que as atividades de compra, pagamento e recebimento de bens e serviços da entidade sejam exercidas por diferentes empregados”, isto é, no caso do setor público, por servidores distintos.

4. O PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES ESQUEMATIZADO

Atinente aos certames e às execuções contratuais, o esquema da figura 1 – decomposição da segregação de funções sob a perspectiva das licitações públicas e das contratações administrativas, amalgama o princípio do controle administrativo da segregação de funções, revelando as distintas nuances e os diferentes atores.

Desde a elaboração da requisição formal, com a definição do objeto e a motivação do ato, passando pelo rito licitatório até o pagamento (extinção) da obrigação, pode-se perceber, à exceção do ato de homologação, o qual cabe exclusivamente à autoridade competente (ordenador de despesas) que nenhum outro ato deve perpassar ou se consolidar por menos de dois agentes ou servidores públicos.



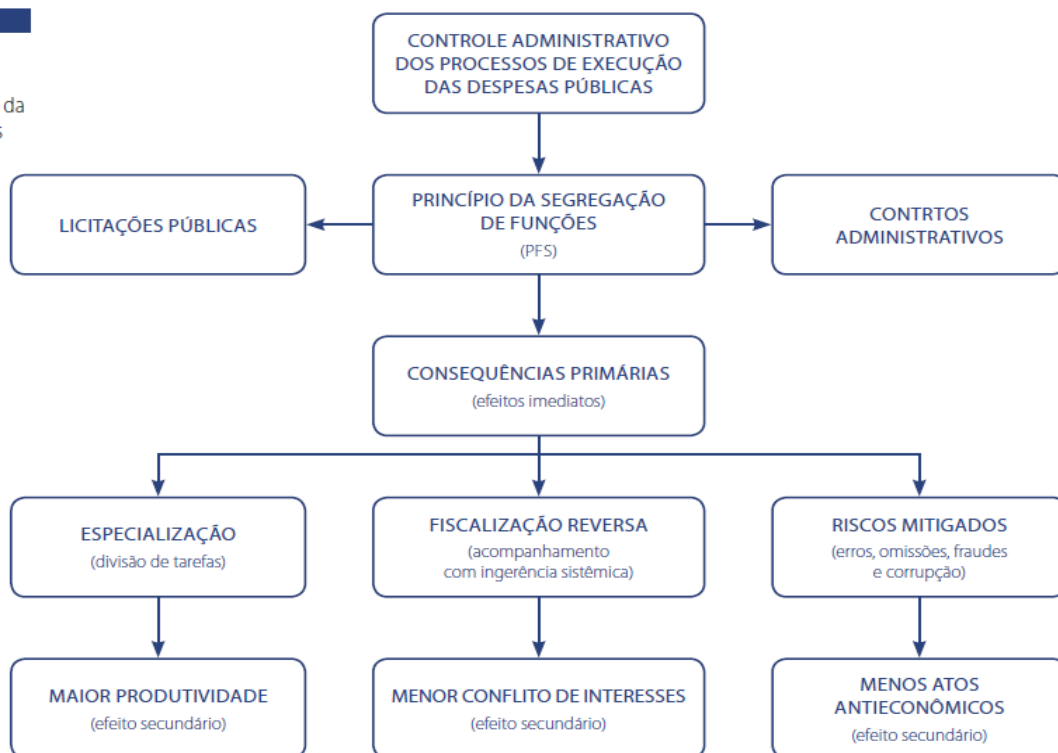
Da contemplação da figura 1, nota-se que distintos servidores participam e agem, em diferentes contextos, em prol do princípio da segregação de funções. Nenhum servidor ou agente público, isoladamente, deve ser o responsável cabal pelo processo de execução das despesas públicas em sua plenitude.

Observa-se, também, no esquema, que um mesmo “ator” participa de vários atos ou “papéis” em momentos sequenciais diferentes no rito das despesas. Destas condutas e procedimentos, sobressaem inúmeras vantagens que se materializam vis-à-vis ao princípio da segregação de funções, entre elas, o aumento do controle administrativo sobre cada fase ou subfase processual, a divisão das tarefas com a respectiva especialização e ganhos de produtividade, a minimização dos conflitos de interesses, riscos de erros, omissões, fraudes ou corrupção e a maior transparência e eficiência das ações realizadas.

5. ESBOÇO SINÓPTICO

No esquema abaixo, figura 2, delinea-se a aplicação do princípio da segregação de funções e seus reflexos sobre os processos de execução das despesas no que tange às licitações públicas e aos contratos administrativos.

Figura 2:
Esboço sinóptico
resultante do princípio da
segregação de funções



Fonte:
Concepção do autor



Observando a figura 2, esboço sinóptico resultante do princípio da segregação de funções, pode-se compreender que a separação de funções tem como consequência imediata e direta: a) a especialização pela divisão de tarefas, seguida de expansão da produtividade dos recursos humanos (efeito secundário); b) o surgimento da fiscalização reversa com ingerência sistemática na qual se ameniza o problema do conflito de interesses; e c) a mitigação de riscos de omissões, erros, fraudes e corrupção com restrições às incidências de atos antieconômicos.

Em perfeita consonância com o raciocínio desenvolvido, em síntese, o Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública do Tribunal de Contas do Espírito Santo – TCES (2011, p.18), corrobora tais assertivas, *in verbis*:

as tarefas e responsabilidades essenciais ligadas [à execução das despesas públicas], 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.

Assim, a segregação de funções permite que cada tarefa precedente, desempenhada por determinado servidor público, seja verificada por outro servidor, encarregado da execução da fase ou tarefa posterior. Tal sistemática e procedimento desembocam num ciclo virtuoso de acompanhamento, fiscalização e controle administrativo com ganhos concretos de eficiência, de transparência e de controle nas ações praticadas.

6. CONCLUSÃO

Entre outras coisas, quando se segrega as funções no processo de execução das despesas públicas, permite-se, salutarmente, que o ato subsequente à tarefa ora realizada seja verificado por outro servidor público distinto daquele que a realizou. Tal conduta gera um *plus* no rito de controle administrativo, ou seja, engendra uma contínua vigilância e uma permanente restrição aos possíveis desvios ético-comportamentais.



Deste modo, no panorama das licitações públicas e das contratações administrativas, o Acórdão nº 415/2013-TCU-Plenário, explicita a necessidade de que se

‘9.1.7. discipline a segregação de funções nos setores que desempenham as atribuições inerentes às licitações e contratos, de forma a minimizar a possibilidade de desvios e fraudes.

Além de inibir condutas tendenciosas e conflito de interesses, a segregação de funções, por intermédio da divisão de tarefas, conduz à especialização com sensíveis ganhos de eficiência e de produtividade no desempenho de rotinas relacionadas à execução das despesas públicas.

Outra consequência positiva da separação de funções, afora o alívio da sobrecarga de serviços, por vezes extenuantes, que recai sobre aquele agente que realiza, sozinho ou com poucos recursos, todos os eventos sequenciais que precedem os processos de gastos públicos, está a mitigação da ineficiência advinda da execução cumulativa de tarefas e a restrição aos riscos de erros, omissões, fraudes ou corrupção.

Ao apartar as funções e não facultar que um único servidor seja responsável pleno por todas as fases ou estágios mais críticos (sensíveis) da execução das despesas cria-se, metaforicamente, um ambiente hígido de “policimento” ostensivo-dissuasório no qual as tarefas executadas por um agente público são subsequentemente acompanhadas e fiscalizadas por outro, inibindo condutas ilícitas e/ou antieconômicas.

Destarte, exceto naquelas situações dolosas nas quais se revela a existência de uma quadrilha sorrateiramente instalada na entidade, com maquinação dos principais agente da administração, a aplicação do princípio de segregação de funções produz efeitos positivos, quer seja nas licitações públicas, quer seja nos contratos administrativos.

Assim, a segregação de funções se sobressai como um princípio do controle administrativo conferindo mais eficiência, racionalidade, imparcialidade, transparência e eficácia sobre os processos de execução das despesas públicas. Se não houver segregação de funções, certamente haverá fragilidade administrativa, politicagens, ingerências indevidas, leniência nos controles, favorecimentos e todo tipo de disfunções.



REFERÊNCIAS

ALTOUNIAN, Cláudio Sarian. *Obras públicas: licitação, contratação, fiscalização e utilização*. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ARAGÃO, Marcelo Chaves. A avaliação de controles internos pelas auditorias do TCU. In: OLIVEIRA, Adelino Fernandes de *et al. Auditoria interna e controle governamental*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Manual_auditoria_site.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2013.

BRASIL. Controladoria-Geral do Estado das Minas Gerais. *Apostila do curso básico de controle interno e auditoria governamental*. Subcontroladoria de auditoria e controle de gestão – SCG: Belo Horizonte, 2012.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2013.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Manual de controle interno: um guia para implantação e operacionalização de unidades de controle interno governamental. Disponível em: <http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.122652001304365618_manual_de_controle_interno_cgu_versao_final.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2013.

NASCIMENTO, Arnaldo do. Auditoria interna e externa: uma abordagem metodológica. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/85/79>>. Acesso em: 3 jul. 2013.

BRASIL. Decreto nº 5.450, de 31 de maio de 2005. Regulamenta o pregão na forma eletrônica para aquisição de bens e serviços comuns e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm>. Acesso em: 30 mar. 2013.

BRASIL. Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000. Aprova o regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão para aquisição de bens e serviços comuns. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3555.htm>. Acesso em: 27 jun. 2013.



BRASIL. Decreto nº 93.782, de 3 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 4 jul. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm>. Acesso em: 22 ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12462.htm>. Acesso em: 22 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal, de controle interno do poder executivo federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 5 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 22 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, institui normas para licitações e contratos da administração pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 18 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 10 jan. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa nº 06, de 31 de outubro de 2007. Disciplina os procedimentos relativos ao registro das conformidades contábil e de registro de gestão. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades//gestao_orcamentaria/contabilidade/Conformidades.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL - SIAFI. MACROFUNÇÃO- 020300. CONFORMIDADE CONTÁBIL - 020315. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020315>>. Acesso em: 27 fev. 2013.



BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instrução Normativa nº 02, de 30 de abril de 2008. Dispõe sobre regras e diretrizes para a contratação de serviços continuados ou não. Disponível em: <<http://www.comprasnet.gov.br/>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instrução Normativa nº 04, de 12 de novembro de 2010. Dispõe sobre o processo de contratação de soluções de tecnologia da informação pelos órgãos integrantes do sistema de administração dos recursos de informação e informática (SISP) do poder executivo federal. Disponível em: <<http://www.comprasnet.gov.br/>>. Acesso em: 7 abr. 2013.

BRASIL. Resolução CGPAR nº 3, 31 de dezembro de 2010. Determina a adoção, pelas empresas estatais, das diretrizes que especifica, objetivando o aprimoramento das práticas de governança corporativa, relativas ao Conselho de Administração. Disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/resolucao-3-2010_113413.html>. Acesso em: 10 ago. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Guia de orientação para implantação do sistema de controle interno na administração pública. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/portaltcees/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Publica%C3%A7%C3%B5es/Manuais.aspx>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 747/2013-TCU-Plenário*. Relator: Ministro José Jorge. Brasília, 3 de abril de 2013. Diário Oficial da União, 10 de abr. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 415/2013-TCU-Plenário*. Relator: Ministro José Jorge. Brasília, 6 de março de 2013. Diário Oficial da União, 14 de mar. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 100/2013-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, 30 de janeiro de 2013. Diário Oficial da União, 05 de fev. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 38/2013-TCU-Plenário*. Relator: Ministro José Jorge. Brasília, 23 de janeiro de 2013. Diário Oficial da União, 31 de jan. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 5.840/2012-TCU-2ª Câmara*. Relator: Ministro José Jorge. Brasília, 7 de agosto de 2012. Diário Oficial da União, 10 de ago. 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 578/2010-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Brasília, 25 de março de 2010. *Diário Oficial da União*, 26 de mar. 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 2.373/2009-TCU-2ª Câmara*. Relator: Ministro André Luís de Carvalho. Brasília, 12 de maio de 2009. Diário Oficial da União, 14 de maio de 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 5.615/2008-TCU-2ª Câmara*. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, 4 de dezembro de 2008. *Diário Oficial da União*, 8 de dez. 2008.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3.031/2008-TCU-1ª Câmara*. Relator: Ministro Guilherme Palmeira. Brasília, 23 de setembro de 2008. *Diário Oficial da União*, 26 de set. 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 1.099/2008-TCU-1ª Câmara*. Relator: Ministro Marcos Bemquerer Costa. Brasília, 16 de abril de 2008. *Diário Oficial da União*, 18 de abr. 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3.360/2007-TCU-2ª Câmara*. Relator: Ministro Raimundo Carreiro Silva. Brasília, 27 de novembro de 2007. *Diário Oficial da União*, 29 de nov. 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 2.507/2007-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 28 de novembro de 2007. *Diário Oficial da União*, 30 de nov. 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3.412/2006-TCU-1ª Câmara*. Relator: Ministro Marcos Bemquerer Costa. Brasília, 5 de dez de 2006. *Diário Oficial da União*, 6 de dez. 2006.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3.096/2006-TCU-1ª Câmara*. Relator: Ministro Marcos Bemquerer Costa. Brasília, 8 de nov de 2006. *Diário Oficial da União*, 10 de nov. 2006.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3.067/2005-TCU-1ª Câmara*. Relator: Ministro Guilherme Palmeira. Brasília, 8 de dezembro de 2005. *Diário Oficial da União*, 15 de dez. 2005.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Guia de boas práticas em contratação de soluções de tecnologia da informação: riscos e controles para o planejamento da contratação. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/detalhes_noticias?noticia=4439020> . Acesso em: 21 jun. 2013.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Manual de auditoria. Disponível em: <http://www.tse.gov.br/hotSites/CatalogoPublicacoes/pdf/49_manualauditoria.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. Controles internos: ferramentas de gestão de riscos. Disponível em: <http://www.brasiliano.com.br/revistas/edicao_55.pdf?PHPSESSID=db13da722b5c4810dad9eba391e39792>. Acesso em: 5 jun. 2013.

D'AGOSTO, Marcelo. Atenção aos conflitos de interesses. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/valor-investe/o-consultor-financeiro/1142356/atencao-aos-conflitos-de-interesses>>. Acesso em: 21 set. 2012.

FREIRE, Helena; TEIXEIRA, Glória. *Conflito de interesses*. Disponível em: <<http://www.fep.up.pt/repec/por/obegef/files/wp001.pdf>>. Acesso em: 2 jul. 2013.

JUSTEN FILHO, MARÇAL. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 12 ed. Dialética: São Paulo, 2008.



MELO, Francisco de. Dicas sobre auditoria governamental - anexos pertinentes. Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/2009/download/apostila.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MENDES, Renato Geraldo. *Lei de licitações e contratos anotada: notas e comentários à lei nº 8.666/93*. 8 ed. Curitiba: Zênite, 2011.

NASCIMENTO, Arnaldo do. Auditoria interna e externa: uma abordagem metodológica. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/85/79>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

OLIVEIRA, Adelino Fernandes de *et al.* *Auditoria interna e controle governamental*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

NOTAS

- 1 O conflito de interesses ocorre quando forças psicológicas, ambientais ou circunstanciais específicas influenciam, condicionam e canalizam atitudes e decisões. No entender Freire e Teixeira (2009, p. 7), pode-se caracterizar como sendo um conflito de interesses [...] aquela [situação] em que alguém tendo um interesse pessoal ou privado em determinada matéria influencie, ou tente, influenciar o desempenho de outrem, de forma que este atue e seja parcial, atingindo assim o objetivo que pretende. Por interesse pessoal ou privado entenda-se qualquer potencial vantagem para o próprio, para os seus familiares, afins ou para o seu círculo de amigos. Segundo D'Agosto (2011, s/d), “Quando qualquer profissional, ao desempenhar suas atividades, possuir interesse pessoal no resultado de uma determinada negociação que é contrário ao da outra parte, existe um conflito de interesses. Dependendo de como a atividade profissional é exercida ou remunerada, os conflitos podem ser reduzidos ou potencializados”; Segundo a Lei nº 12.813/13, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego”, *in verbis*: “art. 3º Para os fins desta Lei, considera-se: I - conflito de interesses: a situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública”. Com intuito de evitar o conflito de interesses nas atividades relacionadas ao planejamento e orçamento federal, à administração financeira federal, à contabilidade federal e ao controle interno do Poder Executivo Federal, a Lei nº 10.180/01, esclarece, *in verbis*: “Art. 25. Observadas as disposições contidas no art. 117 da Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990, é vedado aos dirigentes dos órgãos e das unidades dos Sistemas referidos no art. 1º exercerem: I - atividade de direção político-partidária; II - profissão liberal; III - demais atividades incompatíveis com os interesses da Administração Pública Federal, na forma que dispuser o regulamento”.
- 2 Exemplificativamente, a segregação de funções também pode ser claramente percebida na Instrução Normativa nº 06/07, que disciplina os procedimentos relativos ao registro das conformidades contábil e de registro de gestão, *in verbis*: “art. 8º O registro da Conformidade dos Registros de Gestão é de responsabilidade de servidor formalmente designado pelo Titular

da Unidade Gestora Executora, o qual constará no Rol de Responsáveis, juntamente com o respectivo substituto, não podendo ter função de emitir documentos. Parágrafo único. Será admitida exceção ao registro da conformidade de que trata o caput deste artigo, quando a Unidade Gestora Executora se encontrar, justificadamente, impossibilitada de designar servidores distintos para exercer tais funções, sendo que, nesse caso, a conformidade será registrada pelo próprio Ordenador de Despesa.” Um caso peculiarmente interessante de segregação de funções que “foge” do escopo deste texto, todavia vale a pena ressaltar, é o referente ao Suprimento de Fundos. Segundo o artigo 45 do Decreto nº 93.872/86, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, “§ 3º não se concederá suprimento de fundos: a) a responsável por dois suprimentos; b) a servidor que tenha a seu cargo e guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor; c) a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação”. Simetricamente, o Acórdão nº 3.412/2006-TCU-1ª Câmara, relata se deve abster, “1.1.2. [...] de conceder suprimento de fundos ao próprio responsável pelo setor financeiro”. Na mesma linha jurisprudencial, o Acórdão nº 2.373/2009-TCU-2ª Câmara salienta que se “1.5.1.1. evite que o responsável pela concessão do Suprimento de Fundos seja o próprio suprido”.

- 3 Apesar de não fazer parte desta abordagem analítica, as atividades de auditoria interna, dada a sua importância para o controle processual das despesas públicas, merecem atenção e consideração no que tange à segregação de funções. Assim, em análise ao princípio da segregação de funções, sob a ótica e emprego da auditoria interna, Nascimento (1997, p. 18) assevera que a “auditoria interna, como órgão eminentemente de avaliação, não deverá participar de qualquer atividade operacional que é objeto de sua avaliação, porque não se pode esperar atitude imparcial de alguém avaliando seu próprio comportamento”. Nesta perspectiva, o Acórdão nº 3.096/2006-TCU-1ª Câmara, emite a seguinte jurisprudência, *in verbis*: “1.3.4. abstenha-se de outorgar ao Controle Interno atividades não peculiares ao setor, visando garantir a segregação de funções”. Seguindo este intento, o Acórdão nº 578/2010-TCU-Plenário recomenda que sejam adotadas “9.6.[...] medidas com vistas a evitar que [os] auditores internos participem de atividades que comprometam o princípio da segregação de funções entre estes e os gestores”. Elucidando, de maneira complementar, às ideias supracitadas, ou seja, a utilização do princípio da segregação de funções como um mecanismo eficaz de inibição do conflito de interesses, entre outras coisas, na atuação da auditoria interna, o Manual de Auditoria do Tribunal Superior Eleitoral, TSE, (2008, p. 35-36) ressalta, *ipsis litteris*: “deverá, no âmbito da auditoria, ser observado o princípio básico da segregação de funções, que consiste na separação de atribuições potencialmente conflitantes, tais como autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações. Em face da segregação de função, o auditor não pode emitir opinião em relatório de auditoria sobre atos administrativos por ele praticados. Os auditores não poderão assumir responsabilidades operacionais extra auditoria, para que não haja enfraquecimento da objetividade, na medida em que seria auditada atividade sobre a qual aqueles profissionais teriam autoridade e responsabilidade”. Percebe-se, então, que as atividades de auditoria, no que se atine às despesas públicas, não devem se imiscuir com as atividades de execução ou gestão de tais despesas para que o princípio do controle administrativo da segregação de funções não seja ofendido, engendrando conflito de interesses.



- 4 A Lei nº 12.462/11, que institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC, também aborda a questão da segregação de funções com o propósito de inibir, dentre outras coisas, o conflito de interesses, conforme especificado nos artigos 36 e 37.
- 5 Segundo Mendes (2011, p. 152), a restrição mencionada “apresenta-se como um pressuposto da lisura do certame”. Assim, o mesmo autor, Mendes (2011, p. 151), relata o seguinte: “quem define a solução ou descreve o objeto tem a possibilidade de impor, de forma proposital, determinadas restrições ou mesmo estabelecer um direcionamento capaz de beneficiá-lo”.
- 6 Segundo Melo (2004, p. 121), a observância do princípio da segregação de funções estabelece, em suma, o seguinte: “quem compra não deve receber a mercadoria e quem paga não pode manter qualquer vínculo ou dependência com quem compra ou com quem guarda o produto comprado”.
- 7 A título de informação e esclarecimento, conforme disposição constante na Instrução Normativa/SLTI/MP nº 04/10, *ipsis litteris*: “art. 24. A fase de Seleção do Fornecedor se encerrará com a assinatura do contrato e com a nomeação do: I - Gestor do Contrato; II - Fiscal Técnico do Contrato; III - Fiscal Requisitante do Contrato; e IV - Fiscal Administrativo do Contrato. § 1º As nomeações descritas neste artigo serão realizadas pela autoridade competente da Área Administrativa, observado o disposto nos incisos IV, V, VI e VII do art. 2º; § 2º Os Fiscais Técnico, Requisitante e Administrativo do Contrato serão, preferencialmente, os Integrantes da Equipe de Planejamento da Contratação; § 3º A Equipe de Planejamento da Contratação será automaticamente destituída quando da assinatura do contrato”.
- 8 De uma maneira mais geral e ampla, extrapolando a esfera da execução das despesas públicas, a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, procura restringir o conflito de interesses da seguinte forma, *ipsis litteris*: “art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que: I - tenha interesse direto ou indireto na matéria; II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau; III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.



- 9 De acordo com o Decreto nº 5.450/05, percebe-se a segregação de funções nas seguintes situações, *ipsis verbis*: “art. 11. Caberá ao pregoeiro, em especial: [...] VII - receber, examinar e decidir os recursos, encaminhando à autoridade competente quando mantiver sua decisão; [...] IX - adjudicar o objeto, quando não houver recurso.” Assim, quando, por exemplo, houver recurso interposto e o Pregoeiro mantiver sua decisão, transfere-se ao Ordenador de Despesas a faculdade para decidir e adjudicar o certame, além das outras funções que lhe competem. Tal conduta, almeja, entre outras coisas, amenizar o conflito de interesses.

- 10 Conforme disposições contidas nos artigos 58 a 70 da Lei nº 4.320/64, as fases das despesas públicas são o empenho, a liquidação (atesto) e o pagamento (extinção da obrigação).

2ª PARTE – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO CCIEx

1. Auditorias Especiais desenvolvidas no período de 13 de julho a 17 de agosto de 2017

a. Instauração

UNIDADE GESTORA: HMASP		APURAÇÃO: 2ª ICFEx
INSTAURAÇÃO / CANCELAMENTO	BI/CCIEx nº 055, de 25 de julho de 2017 – Instauração e Cancelamento	
ORIGEM	DIEx nº 315-S2/2ª ICFEx (EB 64602.011198/2017-15), datado de 12 de maio de 2017. Atendendo Solicitação da 2ª ICFEx.	
OBJETO	Instauração de uma Auditoria Especial no Hospital Militar de Área de São Paulo (HMASP), publicada no BI/CCIEx nº 45, de 20 de junho de 2017, a fim de apurar possível superfaturamento relacionada à contratação processada por intermédio da Nota de Empenho 2016NE800705-HMASP.	
SEQUÊNCIA DOS FATOS	<p>(1) Na mesma solicitação de instauração de auditoria, a 2ª ICFEx sugeriu a realização de Inquérito Policial Militar (IPM), uma vez que havia indícios de fraude documental na contratação supracitada.</p> <p>(2) Em diligência realizada por este Centro de Controle Interno, por meio do DIEx nº 314-SAGEF/CCIEx, de 2 de maio de 2017, endereçada ao Comando da 2ª RM, foi sugerida a instauração de IPM para apurar a suposta fraude documental mencionada no item precedente.</p> <p>(3) Em consequência, foi recebido por este Centro de Controle Interno o DIEx Nº 6105-Asse Ap As Jurd/2RM, de 31 maio 17, do Comando da 2ª Região Militar, no qual se informa que foi instaurado o IPM nº 56-78.2017.7.02.0102, por meio da Portaria nº 04-Asse Ap As Jur/2ª RM, de 14 jan 17, que se encontrava na fase de diligências complementares.</p> <p>(4) Em seguida, foi apresentada a este Centro de Controle Interno, por meio do DIEx nº 7533-Asse Ap As Jurd/2RM, de 26 jun 17, também do Comando 2ª RM, o relatório e a solução do IPM supracitado.</p> <p>(5) Considerando que no relatório do IPM o encarregado registrou que há indício de irregularidade no processo licitatório do HMASP (adesão ao Pregão Eletrônico nº 42/2015-AMAN) e há indícios de crime de falsificação de documentos; e</p> <p>(6) Considerando que na solução do IPM foi determinada a instauração de sindicância junto ao HMASP, com o objetivo de apurar a veracidade, ou não, dos orçamentos imputados às empresas Jobema e Fort Line;</p> <p>(7) Considerando a necessidade da adoção do princípio da economia processual – o mínimo emprego possível de atividades processuais, uma vez que tanto a auditoria especial quanto à sindicância possuem o mesmo objeto; e</p> <p>(8) Considerando que após a conclusão da sindicância, a ser realizada pelo Comando 2ª Região Militar, este Centro de Controle Interno poderá realizar novas diligências, caso o fato não fique devidamente esclarecido.</p> <p>(9) Resolvo tornar sem efeito a Auditoria Especial instaurada no Hospital Militar de Área de São Paulo (HMASP) – Unidade Gestora 160495 –, publicada no BI/CCIEx nº 45, de 20 de junho de 2017.</p> <p>(10) O Centro de Controle Interno do Exército providencie as comunicações necessárias à implementação da presente decisão.</p>	



b. Prorrogação de Prazo de Auditoria Especial

UNIDADES GESTORAS: 1º RCG, 11º GAC AAe, 16º B Log, 32º GAC, BGP, BPEB, CMB, DEC, COLOG, DGP, 11º D Sup, DCT, PMB, EGGCF, EME, Gab Cmt Ex, HMAB, SEF, SGEx, CITEEx, B Adm Cmdo Op Esp, Cmdo 3ª Bda Inf Mtz, B Adm Ap CMP, B Adm QGEx, 6º GMF, B Adm CCOMGEx e COTER.

APURAÇÃO	11ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 053, de 18 Jul 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 711-S2/11ª ICFEx, datado de 4 de julho de 2017, da 11ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 23, de 23 de março de 2017, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Orion Construção e Comércio Ltda-EPP (CNPJ 17.447.161/0001-20), nos anos de 2015 e 2016.

UNIDADE GESTORA: CMB	
APURAÇÃO	11ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 053, de 18 Jul 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 711-S2/11ª ICFEx, datado de 4 de julho de 2017, da 11ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 23, de 23 de março de 2017, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Exitu's Reformas e Serviços Ltda EPP (CNPJ 38.048.302/0001-19), no ano de 2016, que tem como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa.

UNIDADES GESTORAS: BGP e HMAB	
APURAÇÃO	11ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 053, de 18 Jul 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 711-S2/11ª ICFEx, datado de 4 de julho de 2017, da 11ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 23, de 23 de março de 2017, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa MG Engenharia Eireli-ME (CNPJ 24.439.931/0001-59), no ano de 2016, que tem como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa.

UNIDADE GESTORA: 15º GAC Ap	
APURAÇÃO	5ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 055, de 25 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 214-Aud/SAF/5ª ICFEx, datado de 10 de julho de 2017, da 5ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelo 15º Grupo de Artilharia de Campanha Autopropulsado (UG 160229), que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Cristo & Dias Construções Ltda-ME (CNPJ 17.833.996/0001-19), no ano de 2016.



UNIDADES GESTORAS: CMC, B Adm Ap/5ª DE, 5º B Log, 5º GAC Ap e 5º B Sup	
APURAÇÃO	5ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 055, de 25 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 211-Aud/SAF/5ªICFEx, datado de 7 de julho de 2017, da 5ª ICFEx
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 022, de 21 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelas Unidades Gestoras a seguir listadas, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Orion Construção e Comércio Ltda-EPP (CNPJ 17.447.161/0001-20), nos anos de 2015 e 2016, tendo como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa.

UNIDADE GESTORA: 15º GAC Ap	
APURAÇÃO	5ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 055, de 25 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 213-Aud/SAF/5ª ICFEx, datado de 10 de julho de 2017, da 5ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, tendo em vista a necessidade de proceder análise mais detalhada dos documentos apresentados pelo 15º Grupo de Artilharia de Campanha Autopropulsado (UG 160229), que tem como foco a auditoria nas contratações ocorridas junto à empresa Four Business Desenvolvimento Gerencial Ltda EPP (CNPJ 20.739.399/0001-34), no ano de 2016.

UNIDADE GESTORA: HGF	
APURAÇÃO	10ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 055, de 25 de julho de 2017 – 1ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 2352-S2/10ª ICFEx, datado de 10 de julho de 2017, da 10ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 039, de 25 de maio de 2017, tendo em vista a natureza técnica dos materiais e equipamentos que foram licitados pelo Hospital Geral de Fortaleza (UG 160050), bem como a grande quantidade de processos licitatórios e de informações a serem analisadas, de modo a permitir se houve, ou não, direcionamento na contratação da empresa Esse-Ene Comércio e Serviço Ltda (CNPJ 07.667.561/0001-98).

UNIDADE GESTORA: 22º GAC Ap	
APURAÇÃO	3ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 056, de 27 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 790-S2/Ch/3ª ICFEx, datado de 20 de julho de 2017, da 3ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pela UG, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Four Business Desenvolvimento Gerencial Ltda EPP (CNPJ 20.739.399/0001-34), no ano de 2016.



UNIDADES GESTORAS: CMSM, 1º RCC, 3º B Log, HMAPA, 13ª Cia DAM, 29º BIB, 3º GAC Ap, Cmdo 3ª DE, HGSM e Pq R Mnt/3	
APURAÇÃO	3ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 056, de 27 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 790-S2/Ch/3ª ICFEx, datado de 20 de julho de 2017, da 3ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelas Unidades Gestoras a seguir listadas, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Orion Construção e Comércio Ltda-EPP (CNPJ 17.447.161/0001-20), nos anos de 2015 e 2016, tendo como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa.

UNIDADE GESTORA: HMAPA	
APURAÇÃO	3ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 056, de 27 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 790-S2/Ch/3ª ICFEx, datado de 20 de julho de 2017, da 3ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelas Unidades Gestoras a seguir listadas, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa MG Engenharia Eireli-ME (CNPJ 24.439.931/0001-59), no ano de 2016, tendo como objeto verificar a regularidade processual da contratação da empresa.

UNIDADES GESTORAS: 1º CGEO e Cmdo CMS	
APURAÇÃO	3ª ICFEx
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 056, de 27 de julho de 2017 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 790-S2/Ch/3ª ICFEx, datado de 20 de julho de 2017, da 3ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx nº 023, de 23 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelas Unidades Gestoras a seguir listadas, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Tavares e Silva Projetos e Instalações e Reformas em Geral (CNPJ 21.556.019/0001-99), no ano de 2016, tendo como objeto verificar a regularidade processual da contratação da empresa.

UG: CMC, B Adm Ap/5ª DE, 5º B Log, 5º GAC Ap e 5º B Sup - APURAÇÃO: 5ª ICFEx	
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 060, de 10 de agosto de 2017 – 3ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 238-Aud/SAF/5ª ICFEx, datado de 1º de agosto de 2017, da 5ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx Nº 022, de 21 de março de 2017, com a finalidade de realizar análise mais detalhada dos documentos apresentados pelas UG a seguir listadas, que tem como foco realizar auditoria nas contratações realizadas junto à empresa Orion Construção e Comércio Ltda-EPP (CNPJ 17.447.161/0001-20), nos anos de 2015 e 2016.



UG: CIOEsp, 1º GAAAE, Cmdo 1ª DE, EsAO, ECEME, CCFEx e HGeRJ - APURAÇÃO: 1ª ICFEx	
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 061, de 15 Ago 17 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 745- S2/Subchefia/Chefia, datado de 7 de julho de 2017, da 1ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx Nº 23, de 23 de março de 2017, em função da grande quantidade de processos em apuração pela Inspeção, que tem como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa Four Business Desenvolvimento Gerencial Ltda EPP (CNPJ 20.739.399/0001-34), no ano de 2016.

UG: Dst Deo, 1º BG, 15º RCMec, 31º GAC, Cmdo 1ª DE, CMRJ, ECEME, CCFEx, EsSLog, LQFEx e DF APURAÇÃO: 1ª ICFEx	
PRORROGAÇÃO	BI/CCIEx nº 061, de 15 Ago 17 – 2ª Prorrogação
ORIGEM	DIEx nº 745- S2/Subchefia/Chefia, datado de 7 de julho de 2017, da 1ª ICFEx.
OBJETO	Prorrogação da auditoria especial instaurada por meio do BI/CCIEx Nº 23, de 23 de março de 2017, em função da grande quantidade de processos em apuração na Inspeção, que tem como objeto verificar a regularidade processual das contratações da empresa Orion Construção e Comércio Ltda-EPP (CNPJ 17.447.161/0001-20), nos anos de 2015 e 2016.

2. Auditoria de Natureza Operacional

a. Instauração

- Nada a considerar.

3. Tomada de Contas Especial

a. Instauração

INSTAURAÇÃO	BAR Nº 6-A/2017, de 10 de julho de 2017
APURAÇÃO	Apurar possível dano ao erário para execução de obras e reformas. A cargo - 1ª ICFEx.

INSTAURAÇÃO	BAR Nº 6-A/2017, de 10 de julho de 2017
APURAÇÃO	Apurar possível dano ao erário por falta de comprovação de despesas. A cargo-7ª ICFEx.

INSTAURAÇÃO	BAR Nº 6-A/2017, de 10 de julho de 2017
APURAÇÃO	Apurar possível dano ao erário por divergências contábeis. A cargo da 7ª ICFEx.

INSTAURAÇÃO	BAR Nº 6-A/2017, de 10 de julho de 2017
APURAÇÃO	Apurar possível dano ao erário por desvio de finalidade no emprego de recurso. A cargo da 11ª ICFEx.



4. Visitas de Auditorias Realizadas

OM	PERÍODO	LOCAL	TIPO
SSIP/6ª RM - Salvador	07 a 11 Ago 17	FORA DA SEDE	PAAA

5. Capacitação/Cursos

- Nada a considerar.



3ª PARTE – ASSUNTOS GERAIS

1. Atualização da legislação, das normas, dos sistemas corporativos e das orientações para as Unidades Gestoras.

a. Orientações aos OD – Portal de Transparência do Governo Federal - CEIS.

O Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) é um banco de informações mantido pela Controladoria-Geral da União que tem como objetivo consolidar a relação das empresas e pessoas físicas que sofreram sanções das quais decorra como efeito restrição ao direito de participar em licitações ou de celebrar contratos com a Administração Pública.

Essa publicação está disponível no link a seguir: (<http://www.portaltransparencia.gov.br/ceis>)

Gen Div LUIZ ARNALDO BARRETO ARAUJO
Chefe do Centro de Controle Interno do Exército