

PROTOCOLO Nº: 417231/25
ORIGEM: CÂMARA MUNICIPAL DE FOZ DO IGUAÇU
INTERESSADO: CÂMARA MUNICIPAL DE FOZ DO IGUAÇU
ASSUNTO: CONSULTA
PARECER: 70/26

Ementa: Consulta. Questionamentos sobre a aplicabilidade dos arts. 4º e 9º da IN nº 89/2013 deste Tribunal. Divergência parcial em relação ao opinativo conclusivo da unidade técnica. Pela resposta nos termos deste Parecer.

Trata-se de Consulta apresentada pela Câmara de Foz do Iguaçu, representada por seu Presidente, vereador Paulo Aparecido de Souza, com a finalidade de esclarecer as seguintes dúvidas sobre a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 89/2013-TCEPR:

1) Art. 4º, da Instrução Normativa nº 89/2013 do TCE-PR:

- 1) O responsável pela Unidade de Controle Interno deve assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, na ausência de legislação local que assim estabeleça?*
- 2) A assinatura das demonstrações contábeis, livro diário e livro razão pelo responsável pela Unidade de Controle Interno, prevista na Instrução Normativa nº 89/2013, conflita com o princípio da segregação de funções?*
- 3) Ao assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, o responsável pela Unidade de Controle Interno comprometeria sua independência e imparcialidade?*
- 4) O fato do responsável pela Unidade de Controle Interno assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão prejudicaria sua atuação em uma possível auditoria financeira? Ressalta-se, que os questionamentos acima não englobam a assinatura do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), obrigatória conforme art. 54 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal),*

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

mas somente as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão.

II) Art. 9º, § 2º, da Instrução Normativa nº 89/2013 do TCE-PR:

1) Tendo em vista a revogação da Lei nº 8.666/1993 e, por conseguinte, a previsão da modalidade licitatória denominada “convite”, a Unidade de Controle Interno deve ser comunicada acerca dos pagamentos realizados por meio de cheque?

2) Caso a resposta anterior seja afirmativa, qual o parâmetro a ser utilizado?

O Parecer Jurídico anexado pelo consulente (peça 04), subscrito pelo consultor jurídico Felipe Gomes Cabral, opina pela dispensa da obrigatoriedade de o Controlador Interno assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão; e que tal obrigação de fazer pode caracterizar uma violação à segregação de funções, tem o potencial de comprometer a independência e imparcialidade do trabalho de controle, assim como pode prejudicar a atuação do Controlador em uma possível auditoria financeira.

Concluiu, ainda, que a Unidade de Controle Interno não deve ser comunicada acerca dos pagamentos realizados por meio de cheque, posto que a Lei nº 8.666/93 foi revogada.

A Consulta foi admitida pelo Despacho nº 776/25-GCDA (peça 06), e, por meio da Informação nº 22/26 (peça 08) a Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca listou decisões¹ relacionadas ao caso em apreço.

Em manifestação conclusiva objeto da Instrução nº 110/26-CAIS (peça 13), a unidade técnica pontua que o questionamento suscitado pelo consulente a respeito da necessidade do Controlador Interno subscrever as demonstrações contábeis, decorre de alegada **contradição** entre a Instrução

¹ CONSULTA n.º 694275/2015, Acórdão n.º 4433/2017, Tribunal Pleno, Rel. THIAGO BARBOSA CORDEIRO, julgado em 19/10/2017, veiculado em 01/11/2017 no DETC; TOMADA DE CONTAS EXTRAORDINÁRIA n.º 487458/2015, Acórdão n.º 1775/2023, Primeira Câmara, Rel. JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, julgado em 26/06/2023, veiculado em 11/07/2023 no DETC; PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL n.º 252068/2021, Acórdão n.º 646/2022, Segunda Câmara, Rel. FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, julgado em 21/03/2022, veiculado em 31/03/2022 no DETC).

Normativa nº 89/2013 desta Corte – que obriga tal assinatura –, em relação à normativos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC², que não trazem qualquer determinação neste sentido.

Ressalta que de acordo com o consultante, tal obrigação não se harmoniza com o princípio da segregação de funções e pode comprometer a independência do controlador em suas funções de fiscalização, auditoria e avaliação dos atos de gestão.

A despeito das premissas expostas na peça inicial da Consulta, a unidade técnica assevera, inicialmente, que a assinatura do responsável pelo controle interno não se confunde com a responsabilidade técnica pela escrituração contábil, que permanece exclusiva do profissional habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade.

Afirma que as normas dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade não proíbem a aposição de assinaturas adicionais por agentes públicos com função de controle institucional, e que a exigência prevista na IN nº 89/2013 tem por finalidade a *“padronização de procedimentos de controle e à garantia de rastreabilidade institucional das informações contábeis, inserindo-se na competência regulamentar desta Corte de Contas para disciplinar a forma de prestação de contas e de organização dos controles internos”*.

Enfatiza que tal obrigação não transfere ao controlador interno a atribuição técnica contábil, cuja responsabilidade recai exclusivamente sobre o profissional da contabilidade, mas concretiza o dever constitucional de acompanhamento e certificação permanente da gestão financeira e patrimonial.

Defende, com efeito, que não há qualquer violação ao princípio da segregação de funções ou comprometimento à independência ou imparcialidade da controladoria, posto que *“a assinatura do responsável pelo controle interno não o integra ao processo de elaboração das peças contábeis, mas apenas registra sua passagem pelo fluxo institucional de verificação (...)”*.

² Resolução nº 560/83 e Técnica Geral nº 2000.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

Por fim, no que tange aos questionamentos alusivos à obrigatoriedade de comunicação do controlador interno sobre pagamentos realizados mediante cheque superiores a 10% do valor previsto no art. 23, inc. II, 'a' da Lei nº 8.666/93³ (R\$ 8.000,00), a CAIS assenta que tal referência possui natureza parametrizadora de valor e não condiciona a vigência material da exigência à subsistência da modalidade "convite" prevista naquela lei.

Deste modo, sustenta que a revogação da Lei nº 8.666/93 não elimina o comando imposto, eis que a previsão do art. 9º, § 2º da IN nº 89/2013⁴ *"opera como mecanismo de mitigação de risco residual, haja vista que quando, excepcionalmente, recorre-se ao cheque como meio de pagamento, impõe-se comunicação ao Controle Interno acima de determinado patamar de relevância financeira, tendo como finalidade normativa reforçar a vigilância institucional em situações de maior exposição a risco"*.

Ao final, a Instrução nº 110/26-CAIS (peça 13) opina pelo oferecimento das seguintes respostas aos questionamentos suscitados pelo consulente:

1) O responsável pela Unidade de Controle Interno deve assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, na ausência de legislação local que assim estabeleça?

Sim. A assinatura do responsável pelo Controle Interno não se confunde com responsabilidade técnica pela escrituração contábil, que permanece exclusiva do profissional habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade. Nesse contexto, as normas do sistema CFC/CRC regulam a atribuição profissional e a responsabilidade técnica do contabilista, mas não vedam a

³ **Art. 23.** As modalidades de licitação a que se referem os incisos I a III do artigo anterior serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação:

(...)

II - para compras e serviços não referidos no inciso anterior:

a) convite - até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

⁴ **Art. 9º (...)**

§ 2º Os pagamentos realizados por cheque, obrigatoriamente nominal ao credor e cruzado, deverão conter no verso do cheque o número do empenho da despesa respectiva, devendo o Controle Interno ser comunicado sempre que o valor do cheque ultrapassar a importância de 10% (dez por cento) do valor estabelecido na alínea "a" do inciso II do art. 23 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

aposição de assinaturas adicionais por agentes públicos com função de controle institucional. Adicionalmente, a exigência de assinatura do responsável pela Unidade de Controle Interno decorre diretamente de norma infralegal editada por este Tribunal de Contas, cuja observância é obrigatória pelos jurisdicionados.

2) A assinatura das demonstrações contábeis, livro diário e livro razão pelo responsável pela Unidade de Controle Interno, prevista na Instrução Normativa nº 89/2013, conflita com o princípio da segregação de funções?

Não. A exigência de assinatura do responsável pela Unidade de Controle Interno nas demonstrações contábeis, livro diário e livro razão não viola o princípio da segregação de funções, pois não o insere na execução da atividade contábil, limitando-se a formalizar sua atuação no ciclo institucional de controle. A segregação de funções busca impedir que o mesmo agente execute, registre e fiscalize um ato administrativo, enquanto a assinatura do controlador interno configura ato de verificação e integração do sistema de controle, compatível com sua função constitucional de acompanhamento e fiscalização, sem participação direta ou indireta na produção do dado contábil.

3) Ao assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, o responsável pela Unidade de Controle Interno comprometeria sua independência e imparcialidade?

Não. A aposição de assinatura nas demonstrações contábeis, livro diário e livro razão não compromete a independência ou imparcialidade do responsável pelo controle interno, pois referida assinatura não o integra à execução da atividade contábil nem representa chancela técnica do conteúdo dos registros. Trata-se, por outro lado, de certificação formal de que os documentos percorreram o fluxo institucional de controle, preservando-se integralmente a independência e imparcialidade do controlador, elementos intrínsecos a sua atuação funcional, para posteriormente examinar, questionar ou auditar os mesmos atos.

4) O fato do responsável pela Unidade de Controle Interno assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão prejudicaria sua atuação em uma possível auditoria financeira?

Não. A assinatura do responsável pelo controle interno nas demonstrações contábeis, livro diário e livro razão não prejudicaria eventual atuação futura em auditoria financeira, notadamente porquanto referido controlador não se torna coautor da escrituração e tampouco assume responsabilidade técnica pelos lançamentos, permanecendo, portanto, apto a fiscalizar e avaliar os registros em auditoria financeira posterior. Registre-se que a função de controle pressupõe, justamente, o acompanhamento contínuo da gestão, e não distanciamento absoluto dos atos fiscalizados.

1) Tendo em vista a revogação da Lei nº 8.666/1993 e, por conseguinte, a previsão da modalidade licitatória denominada “convite”, a Unidade de Controle Interno deve ser comunicada acerca dos pagamentos realizados por meio de cheque?

Sim. A revogação da Lei nº 8.666/1993 não esvaziou o comando inserto no art. 9º, §2º, da Instrução Normativa nº 89/2013 deste TCEPR, pois referido dispositivo não depende da modalidade “convite” em si, mas, sim, utiliza seu limite como parâmetro monetário para definir critério de materialidade. Nesse contexto, com a superveniência da Lei nº 14.133/2021, a norma deve ser interpretada de forma sistemática, preservando-se sua finalidade de controle, consistente na comunicação ao Controle Interno acerca da ocorrência de pagamentos por cheque acima de determinado patamar considerado materialmente relevante.

2) Caso a resposta anterior seja afirmativa, qual o parâmetro a ser utilizado?

No entender desta Unidade Técnica, deve ser mantido o valor de referência originalmente previsto na Instrução Normativa nº

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

89/2013 deste TCE-PR, haja vista que a revogação da Lei nº 8.666/1993 não eliminou o critério numérico incorporado à norma, que subsiste como parâmetro de materialidade financeira aplicável aos pagamentos excepcionalmente efetuados por meio de cheques.

É o **relatório**.

Parcialmente diverso é o entendimento deste Ministério Público de Contas.

Como descrito, a Consulta em exame questiona a aplicabilidade de obrigações impostas ao Controle Interno previstas no art. 4º e no art. 9º, § 2º da Instrução Normativa nº 89/2013⁵, cuja redação assim dispõe:

Art. 4º. O Livro Diário e o Livro Razão elaborados em forma digital **deverão** ser assinados digitalmente pelo gestor da entidade, pelo responsável técnico pela contabilidade, regularmente habilitado, e **pelo responsável pelo controle interno**. (...)

Art. 9º A realização da receita e da despesa pública das Entidades submetidas a esta Instrução Normativa será efetivada exclusivamente por via bancária. (...)

§ 2º Os pagamentos realizados por cheque, obrigatoriamente nominal ao credor e cruzado, deverão conter no verso do cheque o número do empenho da despesa respectiva, **devendo o Controle Interno** ser comunicado sempre que o valor do cheque ultrapassar a importância de 10% (dez por cento) do valor estabelecido na alínea "a" do inciso II do art. 23 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. (g.n.)

Especificamente sobre a aplicabilidade do art. 9º, § 2º da IN nº 89/2013, este Órgão Ministerial converge com os fundamentos e as conclusões

⁵ Dispõe sobre definições e procedimentos técnicos básicos com vistas à padronização de critérios para o adequado e uniforme exercício dos controles interno, externo e social.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

expostas na Instrução nº 110/26-CAIS, razão pela qual opinará pela resposta aos questionamentos nos exatos termos propostos pela unidade técnica.

No entanto, sobre o dever de o responsável pelo controle interno assinar os documentos relativos à escrituração contábil, conjuntamente com o gestor e o responsável técnico pela contabilidade, **divergimos** da posição do segmento técnico.

O consultante aponta que tal obrigação de fazer não decorre de qualquer imposição legal, tampouco está prevista nos normativos expedidos pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC.

Questiona, de igual modo, se tal exigência tem o potencial de conflitar com o princípio da segregação de funções, assim como mitigar a independência e autonomia do controlador interno no exercício de suas atribuições legais.

A citada Instrução nº 110/26-CAIS, embora reconheça implicitamente a inexistência de previsão legal específica hábil a fundamentar a exigência fixada no art. 4º da IN nº 89/2013, obtempera que os normativos do Conselho Federal de Contabilidade não vedam a aposição de assinaturas adicionais por agentes públicos com função de controle institucional.

Com a devida vênia, este Ministério Público entende que na ausência de qualquer ato normativo primário estabelecendo a obrigatoriedade de o controlador interno subscrever os demonstrativos contábeis, a obrigação de fazer prevista no 4º da IN nº 89/2013, desbordou do poder regulamentar conferido pelo art. 2º, inc. I da Lei Orgânica desta Corte⁶.

O argumento de que os normativos do CFC não proíbem a imposição de assinatura pelo controlador, não se presta a legitimar a obrigação de fazer criada por ato regulamentar deste Tribunal, posto que conflita com o princípio

⁶ **Art. 2º** Ao Tribunal de Contas é assegurada autonomia funcional, administrativa e financeira, competindo-lhe, especialmente:

I – elaborar e aprovar o Regimento Interno e normas de procedimento administrativo;

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

da legalidade estrita disposto no art. 5º, inc. II⁷ e no art. 37, *caput* do texto constitucional.

Nota-se, a propósito, que os artigos 31 e 70 da CF/88, atribuem ao sistema de controle interno uma competência **fiscalizatória**, ao passo que o art. 74, ao elencar as finalidades do controle interno, atribuiu, dentre outras, a função de **avaliar** os resultados da gestão financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública. Citamos:

Art. 31. A **fiscalização** do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos **sistemas de controle interno** do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. (...)

Art. 70. A **fiscalização contábil**, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e **pelo sistema de controle interno** de cada Poder. (...)

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

⁷ Art. 5º (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
Gabinete da Procuradoria-Geral

Revela-se impróprio, por conseguinte, que o agente público responsável por fiscalizar e avaliar a gestão contábil de órgão ou entidade pública, seja obrigado a assinar um documento de escrituração da contabilidade pública, cuja responsabilidade pela elaboração não lhe compete.

Ora, se como sustentado pela unidade técnica, o dever de assinatura não transfere ao Controlador a atribuição técnica contábil, mas tem por finalidade materializar o dever constitucional de acompanhamento permanente da gestão financeira e patrimonial, conferindo rastreabilidade institucional às informações constantes nos documentos de escrituração contábil, afigura-se mais consentâneo com o texto constitucional exigir o encaminhamento/disponibilização do Livro Diário e do Livro Razão à controladoria interna para ciência, sem a imposição de que o controlador interno subscreva tais demonstrativos.

Tal providência alternativa, além de evitar que o Controlador seja instado a assinar documentos públicos realizados por terceiros, resguarda a concretização do dever constitucional de acompanhamento, fiscalização e avaliação, ínsito aos sistemas de controle interno.

Ademais, a exclusão do dever de subscrição conjunta do Livro Diário e do Livro Razão, obstará qualquer dúvida acerca da violação ao princípio da segregação de funções, e da eventual mitigação à independência e à imparcialidade no exercício das funções de controle interno.

Registre-se, por oportuno, que a substituição da obrigação de assinatura pela ciência do teor dos documentos, amoldar-se-ia perfeitamente aos objetivos expostos nos seguintes trechos destacados da resposta à Consulta proposta pela unidade técnica na Instrução nº 110/26-CAIS:

(...) 2) A assinatura das demonstrações contábeis, livro diário e livro razão pelo responsável pela Unidade de Controle Interno, prevista na Instrução Normativa nº 89/2013, conflita com o princípio da segregação de funções?

(...) a assinatura do controlador interno configura ato de verificação e integração do sistema de controle, compatível com

sua função constitucional de acompanhamento e fiscalização, sem participação direta ou indireta na produção do dado contábil.

3) Ao assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, o responsável pela Unidade de Controle Interno comprometeria sua independência e imparcialidade?

(...) Trata-se, por outro lado, de certificação formal de que os documentos percorreram o fluxo institucional de controle, preservando-se integralmente a independência e imparcialidade do controlador, elementos intrínsecos a sua atuação funcional, para posteriormente examinar, questionar ou auditar os mesmos atos. (destacamos)

Observa-se, com efeito, que a realização de um “ato de verificação”, bem como de “certificação formal de que os atos percorreram o fluxo institucional de controle”, prescindem da aposição de assinatura pelo controlador interno nas demonstrações contábeis elaboradas por terceiros, sendo perfeitamente viável, para tanto, a determinação de disponibilização dos documentos para ciência da controladoria.

Do exposto, este Ministério Público de Contas, divergindo parcialmente da Instrução nº 110/26-CAIS, opina pelo oferecimento das seguintes respostas aos questionamentos suscitados pela Câmara de Foz do Iguaçu:

1) Art. 4º, da Instrução Normativa nº 89/2013 do TCE-PR:

1) O responsável pela Unidade de Controle Interno deve assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, na ausência de legislação local que assim estabeleça?

Não. À mingua de qualquer ato normativo primário que estabeleça a obrigatoriedade do responsável pela Unidade de Controle Interno assinar as demonstrações contábeis, Livro Diário e Livro Razão, a exigência prevista no art. 4º da Instrução Normativa nº 89/2013 desborda do poder regulamentar conferido pelo art. 2º, inc. I da Lei Orgânica desta Corte.

2) *A assinatura das demonstrações contábeis, livro diário e livro razão pelo responsável pela Unidade de Controle Interno, prevista na Instrução Normativa nº 89/2013, conflita com o princípio da segregação de funções?*

3) *Ao assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão, o responsável pela Unidade de Controle Interno comprometeria sua independência e imparcialidade?*

4) *O fato do responsável pela Unidade de Controle Interno assinar as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão prejudicaria sua atuação em uma possível auditoria financeira? Ressalta-se, que os questionamentos acima não englobam a assinatura do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), obrigatória conforme art. 54 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), mas somente as demonstrações contábeis, livro diário e livro razão.*

Sim. O dever de assinatura das demonstrações contábeis, Livro Diário e Livro Razão pelo responsável pela Unidade de Controle Interno, pode caracterizar descordo com o princípio da segregação de funções, comprometer a independência e imparcialidade e prejudicar o exercício de suas funções legais, posto que incompatível com as atribuições constitucionais (arts. 31, 70 e 74 da CF/88) de acompanhamento, fiscalização e avaliação, ínsito aos sistemas de controle interno.

II) Art. 9º, § 2º, da Instrução Normativa nº 89/2013 do TCE-PR:

1) *Tendo em vista a revogação da Lei nº 8.666/1993 e, por conseguinte, a previsão da modalidade licitatória denominada “convite”, a Unidade de Controle Interno deve ser comunicada acerca dos pagamentos realizados por meio de cheque?*

2) *Caso a resposta anterior seja afirmativa, qual o parâmetro a ser utilizado?*

Oferecimento de resposta nos termos propostos pela Instrução nº 110/26-CAIS.

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ Gabinete da Procuradoria-Geral

Por derradeiro, a título colaborativo, este Órgão Ministerial sugere ao douto Relator e demais julgadores, a seguinte alteração redacional do art. 4º da Instrução Normativa nº 89/2013:

Art. 4º. O Livro Diário e o Livro Razão elaborados em forma digital deverão ser assinados digitalmente pelo gestor da entidade, **e** pelo responsável técnico pela contabilidade, regularmente habilitado, ~~e pelo responsável pelo controle interno,~~ **com posterior encaminhamento ao responsável pelo controle interno para ciência.**

É o parecer.

Curitiba, data da assinatura digital.

ASSINATURA DIGITAL

FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI
Subprocurador-Geral do Ministério Público de Contas