

Processo: 1101717
Natureza: CONSULTA
Apenso: Consulta n. 1104900
Consulentes: Poliana Helena de Souza, Maikon Santiago Maia, João Roberto Batista e Flávio Alves Júnio da Costa
Procedência: Controladoria-Geral do Município de Uberaba e Câmara Municipal de Araújos
RELATOR: CONSELHEIRO SUBSTITUTO HAMILTON COELHO

TRIBUNAL PLENO – 21/9/2022

CONSULTAS. CONTROLE INTERNO E EXTERNO. FUNÇÕES TÍPICAS DE ESTADO. NÃO PERMITIDA A TERCEIRIZAÇÃO. AUDITORIA. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO POR ENTIDADES E ENTES PÚBLICOS. VEDADO O TRANSPASSE A PARTICULARES DAS INCUMBÊNCIAS DO CONTROLE INTERNO. NECESSÁRIO CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS, INCLUSIVE AS ATINENTES A LICITAÇÃO. OBSERVÂNCIA AO ART. 7º DA LEI Nº 13.303, DE 2016.

1. “O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções de Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização” (excerto do parecer da Consulta nº 463.732, rel. conselheiro Sylo Costa, sessão de 16/12/1998).
2. Será legítima a contratação, pela Administração Pública, de serviços de auditoria, desde que não venha a ficar caracterizado transpasse das incumbências do controle interno a particulares, e desde que tenham sido observadas as exigências da legislação, inclusive as relativas a licitação.
3. “Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão” (art. 7º da Lei nº 13.303, de 2016).

PARECER

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Conselheiros do Tribunal Pleno, na conformidade da Ata de Julgamento e das Notas Taquigráficas, em:

- I) admitir, por unanimidade, o primeiro questionamento da Consulta n.º 1.101.717 e a Consulta n.º 1.104.900 na integralidade, por preencherem os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do RITCEMG, não conhecendo do segundo questionamento da Consulta n.º 1.101.717, por versar sobre caso concreto, nos termos da proposta de voto do Relator;
- II) fixar prejulgamento de tese, com caráter normativo, diante das razões expendidas no voto do Conselheiro Gilberto Diniz, por maioria, nos seguintes termos:

1. “O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções de Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização” (excerto do parecer da Consulta nº 463.732, rel. conselheiro Sylo Costa, sessão de 16/12/1998);

2. Será legítima a contratação, pela Administração Pública, de serviços de auditoria, desde que não venha a ficar caracterizado transpasse das incumbências do controle interno a particulares, e desde que tenham sido observadas as exigências da legislação, inclusive as relativas a licitação;

3. “Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão” (art. 7º da Lei nº 13.303, de 2016);

III) determinar o cumprimento das disposições regimentais aplicáveis, especialmente art. 210-D e art. 210-E, intimando-se por meio eletrônico, além dos consultentes, também os gestores à frente do Poder Executivo nos Municípios de Uberaba e de Araújos.

Votaram o Conselheiro Wanderley Ávila, o Conselheiro Cláudio Couto Terrão, o Conselheiro José Alves Viana, o Conselheiro Gilberto Diniz, o Conselheiro Durval Ângelo, o Conselheiro em exercício Adonias Monteiro e o Conselheiro Presidente Mauri Torres. Vencidos, no mérito, o Conselheiro Wanderley Ávila e o Conselheiro José Alves Viana. Não acolhida, no mérito, a proposta de voto do Relator.

Presente à sessão o Subprocurador-Geral Daniel de Carvalho Guimarães.

Plenário Governador Milton Campos, 21 de setembro de 2022.

MAURI TORRES
Presidente

HAMILTON COELHO
Relator

GILBERTO DINIZ
Prolator de voto vencedor

(assinado digitalmente)

NOTAS TAQUIGRÁFICAS
TRIBUNAL PLENO – 23/2/2022

CONSELHEIRO SUBSTITUTO HAMILTON COELHO:

I – RELATÓRIO

Tratam os autos de consultas com questionamentos coincidentes, que versam sobre idêntica matéria, e, por tal razão, foram tratadas em conjunto. A primeira, Consulta n.º 1.101.717, formulada pela Sra. Poliana Helena de Souza, Controladora-Geral do Município de Uberaba, foi distribuída à minha relatoria no dia 12/5/21 e recebida em meu gabinete na mesma data (peça 03), contendo as seguintes indagações:

“É possível a contratação de serviços de auditoria independente (externa) pela administração pública? Considerando que o Município de Uberaba possui uma Controladoria estruturada, com atribuições definidas pela Lei Municipal n. 1296/2018, qual o entendimento a respeito da contratação de auditoria externa independente de forma continuada?” (peça 02)

A Consulta n.º 1.104.900, por sua vez, distribuída à minha relatoria no dia 12/8/21 (peça 06), foi elaborada pelos Vereadores Maikon Santiago Maia, João Roberto Batista e Flávio Alves Júnio da Costa, da Câmara Municipal de Araújos, por meio da qual questionam, em linhas gerais, se a contratação de auditorias independentes viola os preceitos constitucionais e legais, e se as conclusões de tais auditorias poderiam ser utilizadas para fundamentar atos fiscalizatórios perante o Executivo municipal (peça 05).

Em observância ao disposto no inciso V do § 1º do art. 210-B, regimental, encaminhei os autos da Consulta n.º 1.101.717 à Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência para elaboração do relatório de que trata o subsequente § 2º (peça 04), no qual se constatou a inexistência, nesta Corte de Contas, de “deliberação que tenha enfrentado, **de forma direta e objetiva**, questionamentos **nos exatos termos** ora suscitados pela consulente”. Referida unidade apurou, todavia, a existência de prejulgamentos de tese relacionados à matéria das indagações, notadamente as Consultas n.ºs 463.732, cujo relator foi o então Conselheiro Sylo Costa, e 625.798, que teve como relator o então Conselheiro Eduardo Carone (peça 05).

Em seguida, encaminhei o processo à Diretoria de Controle Externo dos Municípios para manifestação técnica acerca da matéria, nos termos do art. 210-C, regimental (peça 06), ocasião em que o referido órgão técnico pronunciou-se pela impossibilidade de contratação de auditoria independente por parte da Administração Pública (peça 08).

No âmbito da Consulta n.º 1.104.900, a Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência concluiu seu estudo em idêntico sentido ao da Consulta n.º 1.101.717, circunstância que, aliada à convergência dos questionamentos formulados, levou-me a determinar o apensamento dos processos para deliberação conjunta e emissão de único parecer (peça 09).

É o breve relatório.

II – FUNDAMENTAÇÃO

1 - Preliminar

Em atenção aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do Regimento Interno, conheço, em parte, da Consulta n.º 1.101.717, para responder apenas ao primeiro questionamento, pois a segunda indagação objetiva, manifestamente, resposta a situação particular da Controladoria-Geral do Município de Uberaba, evidenciada pela menção à estrutura do referido órgão municipal e sua respectiva lei instituidora, havendo, no inciso III do § 1º do art. 210 da Resolução TC n.º 12/08, óbice para admissão de tal indagação.

Já a Consulta n.º 1.104.900, subscrita por um terço dos vereadores da Câmara Municipal de Araújos, refere-se a matéria afeta à competência desta Corte de Contas, foi formulada em tese, e contém indicação precisa das dúvidas, que tampouco foram objeto de consultas anteriores, devendo, pois, ser conhecida em sua integralidade.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o Relator.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Com o Relator.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Com o Relator.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Também estou de acordo.

CONSELHEIRO EM EXERCÍCIO ADONIAS MONTEIRO:

De acordo, na admissibilidade.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Também acompanho o Relator.

ADMITIDA A CONSULTA.

CONSELHEIRO SUBSTITUTO HAMILTON COELHO:

2 - Mérito

Para responder às indagações formuladas, impõe-se delimitar, de início, no que consistem as atividades de auditoria, quais seus objetivos, e como essas se inserem na esfera pública.

Embora inexista consenso na literatura sobre a origem histórica dos trabalhos de auditoria, sabe-se que esses se desenvolveram, de maneira sistemática, no âmbito contábil, com o objetivo de confirmar e validar as informações patrimoniais das entidades avaliadas, assim expressando-se como ferramentas de controle destinadas a mitigar riscos de conflitos de interesses, descritos pela amplamente difundida teoria da agência.

Ao longo dos anos, com o aprofundamento das relações econômicas, bem como o surgimento e desenvolvimento do mercado de capitais, as atividades de auditoria evoluíram forma significativa, passando a se tornar indispensáveis para oferecer maior confiabilidade às demonstrações contábeis, na defesa dos interesses de proprietários e investidores, que exigiam maior proteção de seu patrimônio, administrado por terceiros.

É nesse contexto, com a instalação de filiais, subsidiárias e representantes de empresas multinacionais em solo brasileiro, consequência da expansão da economia globalizada e do incremento da complexidade e capilaridade das companhias, que se observou a vinda de firmas internacionais de auditoria ao Brasil, consolidando-se aqui tal atividade, a partir de então.

Em âmbito público, embora já se observasse antes da Constituição da República de 1988 a previsão de realização de auditorias como ferramenta de controle financeiro da Administração Pública federal, é possível atribuir o maior desenvolvimento de tais atividades ao fortalecimento do controle e à demanda social por maior transparência dos atos de governo, ambos impulsionados no contexto da redemocratização.

Não por acaso, incluiu-se a prestação de contas como princípio constitucional no parágrafo único do art. 70 da Carta da República, prevendo-se, ainda, no inciso IV do artigo seguinte, a execução de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial entre as competências dos Tribunais de Contas, disciplina que melhor explicitarei adiante.

Do Manual de Auditorias desta Corte de Contas, extrai-se a seguinte definição para auditoria:

“Um exame independente, objetivo e sistemático de certa matéria, levando em consideração normas técnicas e profissionais existentes, no qual se confronta uma condição com determinado critério, visando à emissão de uma opinião ou conclusão. Constitui-se, portanto, em procedimento autônomo de fiscalização amparado por normas técnicas e procedimentos sistematizados e padronizados nacional e internacionalmente.”

Embora tal descrição possa abranger, a princípio, toda sorte de auditorias, é certo que essas se distinguem quanto ao âmbito em que são realizadas, se público ou privado, assim como em relação a seu objeto, executor, escopo, técnica, e metodologia empregada.

Nessa esteira, tendo em vista que as indagações formuladas se voltam à possibilidade legal de contratação de auditorias externas, impõe conceituá-las. Também chamadas independentes, concentram-se sobretudo nas demonstrações financeiras da entidade, e são orientadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, sendo obrigatórias para as companhias com ações negociadas no mercado de valores mobiliários, nos termos do art. 177, § 3º, da Lei n.º 6.404/76.

Conforme disposições da NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.203/09, tem-se que o objetivo das auditorias externas:

“É aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião. ”

Pertinente abordar, também, a realização de auditorias internas. Consoante a NBC TI 01, instituída pela Resolução CFC n.º 986/03, essas se referem às auditorias realizadas por agentes que integram a estrutura organizacional da entidade, seja ela pública ou privada:

“12.1.1.2 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios. ”

Constata-se, pois, que as auditorias nada mais são que atividades de controle, podendo, na iniciativa privada, ser internas ou externas. Aquelas, como visto, visam a aperfeiçoar os processos e operações da organização, assim desempenhando papel estratégico na consecução de seus objetivos, na medida em que contribuem para mitigação de riscos e aprimoramento dos controles internos. Já as externas visam a avaliar a conformidade – e, por consequência, a credibilidade – dos dados contábeis informados pela entidade.

Na Administração Pública não é tão diferente. As auditorias tanto são realizadas em âmbito interno, por órgão próprio da Administração, como por órgão externo, que não integra sua estrutura administrativa. Todavia, por se tratar de atividade de controle, sua execução na esfera pública é indissociável do sistema de controle estabelecido constitucionalmente.

Sabe-se que, no modelo de tripartição de poderes adotado no Brasil, é função típica do Poder Legislativo não apenas a ação de legislar, mas também a de fiscalizar a execução dos atos praticados pelo Poder Executivo. Tais funções materializam a condição de representantes da sociedade ostentada por seus integrantes: são escolhidos tanto para criar a disciplina legal pela qual as autoridades do Executivo deverão se vincular para conduzir as atividades públicas, no exercício de sua função precípua, administrativa, como para acompanhar se tais autoridades, ao fazê-lo, manejam os recursos públicos de forma responsável e pautados na legalidade, em conformidade com os interesses da sociedade.

Nesse sentido é o teor do inciso X do art. 49 da Constituição Republicana, no qual se dispôs, entre as competências exclusivas do Congresso Nacional, a responsabilidade por “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta”. Trata-se do que a doutrina denominar controle legislativo, político ou parlamentar, conforme indicado pela Professora Odete Medauar: “Sob a rubrica controle parlamentar serão estudados os mecanismos de fiscalização emanados diretamente das casas legislativas; é a chamada via parlamentar pura”. (MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 96).

Iniciativas para o desempenho da referida atribuição fiscalizatória encontram-se dispostas em diversas passagens do texto constitucional, a exemplo das comissões parlamentares de inquérito, previstas no § 3º do art. 58 da Magna Carta da República, das convocações e dos pedidos escritos de informações de Ministros de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República, estabelecidos no *caput* e no § 2º do art. 50 da mencionada constituição, entre outras medidas relacionadas a tal atividade, como a instituição de comissões temáticas para o exercício do controle, realização de audiências públicas etc. Em âmbito federal, observa-se a disciplina de referido poder de fiscalização, por exemplo, nas Leis n.ºs 1.579/52 e 7.295/84.

A responsabilidade do Poder Legislativo pela fiscalização dos atos administrativos encontra-se prevista também no art. 70 da CR, *verbis*:

“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. ”

Tratando-se, todavia, de poder eminentemente político, cujos mandatários são renovados a cada ciclo eleitoral, e cujos requisitos para exercê-lo não contemplam conhecimentos específicos em Direito, Administração, Contabilidade e outras áreas do saber afetas à gestão pública, é razoável admitir a existência de dificuldades na avaliação técnica dos atos do Executivo, circunstância capaz de inviabilizar a execução satisfatória de determinadas ações.

Estabeleceu-se, assim, no *caput* do art. 71 da CR, que o controle aludido no art. 70 será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, estando a sociedade, pois, amparada por instituições técnicas e independentes, guarnecidas com estrutura própria e quadro de profissionais especializados, selecionados mediante concurso público, para esta exata finalidade: exercer, de forma técnica, o controle externo dos atos da Administração Pública.

Cabe frisar que no cotidiano das Cortes de Contas está a execução de auditorias e outras espécies de ações de controle que visam à verificação de conformidade das demonstrações contábeis dos órgãos e entidades da Administração Pública. Outrossim, tal qual se observa nas auditorias independentes, realizadas por agentes privados, também nas auditorias implementadas pelas Cortes de Contas é emitida opinião sobre a adequabilidade das informações contábeis – com a diferença de que, estando a Administração Pública vinculada aos princípios da legalidade, indisponibilidade e supremacia do interesse público, tal avaliação desponta, no exame da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos públicos.

Mencionadas auditorias, não raras vezes nominadas governamentais, referem-se ao “exame técnico, analítico e pericial, desenvolvido pelas Cortes de Contas (...) voltado à verificação e avaliação dos sistemas adotados, com a finalidade de minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública.” (GUERRA, Evandro Martins. Controle Externo da Administração Pública. 4a. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. P. 304). São objetivos de tais auditorias, nos termos das Normas de Auditoria Governamental (NAG) 2000, sistematizadas pelo Instituto Rui Barbosa:

“2100 – Objetivos

Para o cumprimento da sua competência constitucional, os TCs realizarão, entre outros procedimentos, o da auditoria governamental nos entes auditados, acompanhando as ações empreendidas por todos os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos.

2101 – A função essencial do TC é auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo, assegurando e promovendo o cumprimento da *accountability* no setor público, incluindo-se o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão.

2102 – Ao efetuar as suas auditorias governamentais, o TC tem os seguintes objetivos específicos:

2102.1 – Verificar o cumprimento da legislação pelos órgãos e entidades da Administração Pública.

2102.2 – Verificar se as demonstrações contábeis, demais relatórios financeiros e outros informes, representam uma visão fiel e justa das questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais.

2102.3 – Analisar objetivos, natureza e forma de operação dos entes auditados.

2102.4 – Avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

2102.5 – Avaliar os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob os aspectos de efetividade e de equidade.

2102.6 – Recomendar, em decorrência de procedimentos de auditoria, quando necessário, ações de caráter gerencial visando à promoção da melhoria nas operações. ” (Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental (NAGS). / Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011. P. 19-20)

Cabe salientar, por oportuno, que os Tribunais não apenas examinam a conformidade da gestão dos recursos públicos com as normas legais, regulamentares e contábeis pertinentes, por meio das auditorias de conformidade e financeiras, como também se debruçam sobre seus aspectos de eficácia, eficiência, efetividade e economicidade, mediante a execução das auditorias operacionais, assim contribuindo, no exercício de seu poder-dever de controle, com a qualidade e o aperfeiçoamento da gestão pública.

Nada obstante, consoante se extrai do texto do *caput* do art. 70 da Constituição republicana, o controle da Administração Pública não é apenas externo, mas também deve ser exercido “pelo sistema de controle interno de cada Poder”, sistemática que é reproduzida nos demais entes federativos. Destacam-se, nessa senda, os seguintes dispositivos constitucionais:

“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.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. ”

“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;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Vê-se, portanto, a obrigatoriedade de a própria Administração Pública, em todos os Poderes e esferas federativas, encarregar-se da qualidade e conformidade de seus atos e processos, incumbência atribuída a um sistema de controle interno, coordenado, a rigor, por órgão denominado controladoria. Pertinentes, sobre as atribuições de tal sistema, as contribuições do Conselheiro Substituto Licurgo Mourão, em sede de voto vista, no parecer lavrado em resposta à Consulta n.º 912.160:

“A finalidade constitucional do sistema de controle interno está disposta no art. 74 da Constituição da República, e seus poucos incisos traduzem, na verdade, um volume considerável de atribuições.

Como desdobramento do comando constitucional temos, sob o enfoque contábil, por exemplo, a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público – NBC T 16.8, aprovada pela Resolução nº 1.135/08 do Conselho Federal de Contabilidade, que estabelece as seguintes finalidades do sistema de controle interno, *in verbis*:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O Anexo Único da Resolução nº 05/2014 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, a seu turno, elenca as seguintes competências das unidades de controle interno, *in litteris*:

- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão;
- Avaliar o cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- Apoiar o Controle Externo;
- Representar ao Tribunal de Contas sobre irregularidades e ilegalidades;
- Acompanhar o funcionamento das atividades do Sistema de Controle Interno;
- Assessorar a Administração;
- Realizar auditorias internas, inclusive de avaliação do controle interno e de avaliação da política de gerenciamento de riscos da organização;
- Avaliar as providências adotadas pelo gestor diante de danos causados ao erário, especificando, quando for o caso, as sindicâncias, inquéritos, processos administrativos ou tomadas de contas especiais, instaurados no período e os respectivos resultados, indicando números, causas, datas de instauração e de comunicação ao Tribunal de Contas;
- Acompanhar os limites constitucionais e legais;

- Avaliar a observância, pelas unidades componentes do Sistema, dos procedimentos, normas e regras estabelecidas pela legislação pertinente;
- Elaborar parecer conclusivo sobre as contas anuais;
- Revisar e emitir parecer acerca de processos de Tomadas de Contas Especiais;
- Orientar a gestão para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno, sobre a aplicação da legislação e na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle;
- Monitorar o cumprimento das recomendações e determinações dos órgãos de controle externo e interno;
- Zelar pela qualidade e pela independência do Sistema de Controle Interno.

Pelo pouco que aqui se registrou, nota-se, de plano, o grande volume de atribuições do sistema de controle interno e o seu elevado grau de complexidade. ” (Consulta n.º 912.160. Relator Conselheiro José Alves Viana. Sessão de 24/6/15)

De tudo se depreende que o sistema estabelecido no texto constitucional para o controle da Administração Pública no Brasil encarrega diferentes agentes e instituições de desempenhá-lo, resguardando o controle da correta aplicação dos recursos públicos sob os mais diversos enfoques: político, contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

Assim, sendo a auditoria instrumento de controle daquele que delega seu patrimônio à gestão de terceiro, com vistas a salvaguardar a adequada execução de tal gestão, não é possível conceber sua realização em âmbito público destacado da atuação das instâncias controladoras.

Caso assim se admitisse, estar-se-ia a terceirizar funções de fiscalização e controle, típicas de Estado, as quais, não é excessivo dizer, fundamentam a própria existência dos órgãos a que me referi na configuração político-institucional do Estado brasileiro – nas funções de legislar e representar os cidadãos, com efeito, na hipótese dos órgãos legislativos.

A execução indireta de funções típicas de controle interno já foi demasiado debatida nesta Corte de Contas. Nas paradigmáticas Consultas n.ºs 463.732 e 625.798, mencionadas pela Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, examinou-se, respectivamente, o cabimento da terceirização do controle interno municipal e a possibilidade de contratação, por meio de procedimento licitatório, de firma especializada para efetuar algumas das atribuições de tal órgão, havendo este Tribunal assim se pronunciado:

“A Administração Pública, assim entendida, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, necessita, ao lado de obras e bens, de serviços para a satisfação das finalidades que lhe foram atribuídas constitucionalmente. Dentre os vários serviços executados pelo Poder Público, encontraremos aqueles que visam atender as necessidades internas da Administração ou preparar outros serviços, tais como, o de limpeza, central telefônica, conservação, copa ou cantina, vigilância, serviços gerais e outros similares de natureza temporária ou de caráter não técnico-administrativo, os quais não se caracterizam como próprios do órgão ou entidade.

Por outro lado, os serviços do Estado, como por exemplo, a segurança, a saúde, a fiscalização (controle interno e externo) etc., estão relacionados intimamente com as atribuições do ente político, por isso são indelegáveis e devem ser executados por seus órgãos da administração. (...)

O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com auxílio dos Tribunais de Contas, **constituem típicas funções de Estado** que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização.

Assim, não cuidando os serviços de controle interno de atividade-meio, não há hipóteses legais ou constitucionais permitindo a sua terceirização, isto é, o trespasse de sua execução para pessoa estranha à Administração.

Ademais, se uma das finalidades do controle interno é a de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”, alinhado, ainda, à responsabilidade solidária dos responsáveis pelo autocontrole, acaso deixe de dar conhecimento ao Tribunal de Contas “de qualquer irregularidade ou ilegalidade” (art. 74, IV e § 1º, da Constituição da República), não vejo como operacionalizar tais comandos constitucionais na hipótese de uma terceirização.

Cabe ainda lembrar que a transferência para terceiros de atividade-fim da Administração é irregular, pois, além da subcontratação de mão-de-obra para o exercício de funções permanentes constituir burla à exigência de concurso prévio estabelecido no art. 37, II, da Constituição Federal, é indispensável a profissionalização dos servidores públicos, como garantia da prestação de serviços inerentes ao Estado.

Como se vê, não é possível a terceirização de serviços que constituem atividade-fim ou **atribuições típicas de cargos permanentes, como também não é razoável colocar tais atividades administrativas sob o controle de terceiros.**” (Consulta n.º 463.732. Relator Conselheiro Sylo Costa. Sessão de 16/12/98. Destaqueei)

“A resposta ao Consulente deve ser negativa, porquanto o controle interno deve ser exercido por órgãos da própria Administração Pública, isto é, aqueles integrantes do aparelho administrativo do Poder Público. Admitindo-se a terceirização do controle interno, este deixará de ser “interno” passando, por consequência, quase a equivaler-se a ser “externo”, ainda que oficiosamente, haja vista que será efetuado por órgão, ou entidade, de fora da Administração fiscalizada”. (Consulta n.º 625.798. Relator Conselheiro Eduardo Carone. Sessão de 14/02/01).

Em recente parecer, lavrado em resposta à Consulta n.º 1.024.677, de relatoria do Conselheiro Cláudio Couto Terrão, com indagação sobre quais atividades seriam passíveis de execução indireta na Administração Pública, esta Corte de Contas consolidou tal exegese, a partir das inovações promovidas na Lei n.º 6.019/74:

“Assim, dentro do novo cenário legal, que configura, aliás, desenvolvimento de um fenômeno de descentralização e desconcentração que vem de longa data, observa-se que, **para a administração direta, autárquica e fundacional, é possível a terceirização de todas as atividades que não detenham natureza típica de Estado e que não reflitam o seu poder de império.** Para essas, segue prevalecendo a regra do concurso público, estabelecida no art. 37, II, da Constituição da República.

Dentro dessas diretrizes, o art. 3º do Decreto nº 9.507/18 detalhou as atribuições incompatíveis com a execução indireta no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional, quais sejam: I) que envolvam a tomada de decisão ou posicionamento institucional nas áreas de planejamento, coordenação, supervisão e controle; II) que sejam consideradas estratégicas para o órgão ou a entidade, cuja terceirização possa colocar em risco o controle de processos e de conhecimentos e tecnologias; III) que estejam relacionadas ao poder de polícia, de regulação, de outorga de serviços públicos e de aplicação de sanção; IV) que sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou da entidade, exceto disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.

Poderão, contudo, ser terceirizadas as atividades “auxiliares, instrumentais ou acessórias” referentes a tais serviços, **ressalvados os referentes a serviços de fiscalização** e poder de polícia e vedada a “transferência de responsabilidade para a realização de atos administrativos ou a tomada de decisão para o contratado” (art. 3º, §§ 1º e 2º).” (Consulta n.º 1024677. Relator Conselheiro Cláudio Couto Terrão. Sessão de 04/12/19. Destaqueei).

Nesse sentido, considerando que as atividades de controle e fiscalização constituem funções típicas de Estado, que o Poder Legislativo é o titular do controle externo, ao qual incumbe a responsabilidade de fiscalizar os atos do Executivo, e tendo em vista as amplas competências outorgadas aos Tribunais de Contas para o desempenho de suas atribuições constitucionais, também no exercício do controle externo, e na defesa do interesse público, não parece se sustentar a contratação de auditoria externa ou independente por órgãos do Legislativo para fundamentar ações de fiscalização sobre o Poder Executivo.

Ora, a colaboração perpetrada entre o Legislativo e os Tribunais de Contas no julgamento das contas dos chefes do Executivo, realizadas pela Casa Legislativa a partir da emissão de parecer prévio pelas Cortes de Contas, não é a única ação de controle externo que reclama a assistência de tais Cortes, ou que impõe a atuação conjunta dos referidos órgãos. Ao contrário, no exercício da função fiscalizatória, devem os parlamentares se socorrer das medidas previstas nos incisos do art. 71 da Carta da República, diligenciando nos Tribunais de Contas para análises técnicas dos atos do Executivo sobre os quais parem suspeitas de irregularidades, mediante, inclusive, proposições de inspeções e ou auditorias, além de requerimento de informações e oferecimento de representações.

Frise-se, aliás, que as auditorias efetuadas pelas Cortes de Controle a partir de requerimentos dos órgãos legislativos não esgotam a ação de fiscalização por esses empreendidas sobre o objeto da auditoria requerida, sendo executadas, em verdade, para contribuir com a referida ação, conforme destaca Evandro Martins Guerra em sua obra “Controle Externo da Administração Pública”:

“As auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas, a partir de solicitação de órgão do Poder Legislativo, possuem caráter instrutório, isto é, visam subsidiar os trabalhos de controle exercidos no âmbito desse poder, exaurindo-se a competência dos Tribunais com a finalização do procedimento mediante a emissão de relatório técnico e a prestação das informações solicitadas, conforme competência prevista no art. 71, VII, da Constituição.” (Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 304).

Até porque, existindo instituições técnicas, dotadas de autonomia constitucional, encarregadas do controle externo da Administração Pública – e mantidas com recursos públicos para tal fim –, inclusive por meio de auditorias, a contratação aventada pelos consulentes não apenas importaria no esvaziamento das competências dos Tribunais de Contas, como configuraria repetição de despesas, em ofensa ao princípio da economicidade, que deve nortear os atos administrativos.

Por outro lado, como visto, cabe à própria Administração Pública a realização de auditorias internas, por meio de seus sistemas de controle interno, mencionados no texto constitucional, mediante outras ações próprias dessa espécie de controle, os quais devem ser instituídos e disciplinados pelos municípios por lei específica, haja vista sua vinculação ao aparelho estatal municipal.

Sobressai, nesse sentido, a finalidade aposta no inciso IV do art. 74 da CR, de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”, e a obrigação dos responsáveis por tal sistema de informar os Tribunais de Contas quanto à ocorrência de quaisquer irregularidades ou ilegalidades de que tenham conhecimento, sob pena de responsabilização solidária, consoante disposto no parágrafo 1º do referido artigo.

Em comentário sobre a relação entre os sistemas de controle interno e as Cortes de Contas, Rodrigo Pironti Aguirre de Castro destaca que uma das razões históricas que conduziu à instituição dos primeiros, foi a busca por maior racionalização dos controles, circunstância que demonstra, no conteúdo do art. 74, uma lógica de cooperação e colaboração entre tais órgãos:

“Resta claro da análise constitucional que o Sistema de Controle Interno é o responsável direto pela condução e fiscalização ampla e meritória da gestão administrativa de determinado ente/entidade, auxiliando o Controle externo no desempenho de suas funções e na tentativa de salvaguarda efetiva dos interesses e recursos públicos.

É nesse sentido, inclusive, que a Constituição impõe que os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomar “conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”. (...)

Nesse sentido, para que a resposta seja aquela que melhor atenda ao interesse público, compreendidos os limites estruturais e funcionais de cada Sistema de Controle, é necessário que o Controle Interno estabeleça prioridades de atuação e esteja pautado em critérios seguros de conduta, direcionando suas ações e permitindo que o foco do controle tenha a qualidade e a intensidade necessária ao escopo pretendido.” (CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Ensaio Avançado de Controle Interno*. 1.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. P. 172-174)

Aliás, embora deva ser reconhecida a existência de dificuldades técnicas e financeiras em diversos municípios de pequeno porte para estruturação de seus sistemas de controle interno, deve-se reforçar a priorização de esforços na implementação e no aperfeiçoamento desses, não apenas em cumprimento aos comandos constitucionais, como pela importância estratégica que assumem perante o Poder Público, vide as inequívocas contribuições de tal sistema para a governança pública e para a transparência e eficiência administrativas.

Ora, recursos que se possa cogitar despender em contratações de terceiros para execução de atividades de fiscalização podem ser melhor empregados tanto na admissão de pessoal, via concurso público, para esse fim, como na capacitação do corpo técnico já atuante no órgão, adotando-se, gradativamente, estruturas de controle interno capazes de estabelecer processos e padrões operacionais baseados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança.

Deve ser ressalvada, contudo, exceção legal, reservada a empresas públicas e sociedades de economia mista de capital fechado, que, embora também obrigadas a manter mecanismos de controle interno, devem contratar auditorias independentes, na forma do art. 7º de seu estatuto, a Lei n.º 13.303/16:

“Art. 7º Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão.”

Referida obrigatoriedade, ao contrário do que se observa em relação às entidades da administração direta, autárquica e fundacional, decorre da necessidade de o Estado sujeitar-se a imperativos próprios de mercado quando opta por explorar atividade econômica e prestar serviços públicos na forma de empresas. Cabe salientar que a submissão a determinadas normas de direito privado é condição condizente com a natureza híbrida que caracteriza tais entidades da administração indireta, e plausível para a consecução dos fins para os quais são criadas.

Por todo o exposto, tendo em vista o sistema de controle desenhado no texto constitucional, executado, tipicamente, por um sistema de controle interno, que integra a estrutura do órgão ou entidade, e mediante controle externo, exercido pelo Poder Legislativo e pelos Tribunais de Contas, concluo pela impossibilidade de contratação de auditorias externas, tanto por órgãos do Poder Legislativo como pela própria Administração Pública.

Excetua-se, nada obstante, a impossibilidade de contratação de auditoria externa na hipótese das empresas públicas e sociedades de economia mista, que, submetidas à disciplina da Lei

n.º 13.303/16, sujeitam-se a regime jurídico híbrido, e, portanto, obrigam-se à contratação de tal espécie de auditoria, na forma do art. 7º do mencionado diploma.

III – CONCLUSÃO

Pelo exposto, em preliminar, admito parcialmente as consultas, não conhecendo do segundo questionamento da Consulta n.º 1.101.717, por versar sobre caso concreto, e conhecendo dos demais, por preencherem os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do Regimento Interno.

No mérito, respondo aos questionamentos dos consulentes nos seguintes termos:

Por se tratar de atividade de controle, função típica estatal, constitucionalmente atribuída ao Poder Legislativo, aos Tribunais de Contas e aos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades públicas, as auditorias sobre os atos da Administração Pública devem ser executadas de forma direta, pelos respectivos órgãos de controle. Há exceção, contudo, na hipótese das empresas públicas e sociedades de economia mista, que, submetidas à disciplina da Lei n.º 13.303/16, sujeitam-se a regime jurídico híbrido, e, portanto, obrigam-se à contratação de auditorias externas na forma do art. 7º do referido diploma legal.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o Relator.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Com o Relator.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

De acordo com o Relator.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Peço vista.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

VISA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

**RETORNO DE VISTA
NOTAS TAQUIGRÁFICAS
TRIBUNAL PLENO – 21/9/2022**

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

I – RELATÓRIO

Trata-se da Consulta nº 1.101.717, formulada pela sra. Poliana Helena de Souza, controladora geral da Prefeitura Municipal de Uberaba, com estas perguntas:

- 1) É possível a contratação de serviços de auditoria independente (externa) pela administração pública?
- 2) Considerando que o Município de Uberaba possui uma Controladoria estruturada, com atribuições definidas pela Lei Municipal n. 1296/2018, qual o entendimento a respeito da contratação de auditoria externa independente de forma continuada?

A essa consulta veio a ser apensada a Consulta nº 1.104.900, formulada por um terço dos vereadores à Câmara Municipal de Araújo, srs. Maikon Santiago Maia, João Roberto Batista e Flávio Alves Junio da Costa, os quais questionaram se:

- a) a contratação de auditorias independentes viola os preceitos constitucionais e legais;
- b) tais conclusões poderão ser utilizadas para fundamentar conclusões e atos fiscalizatórios perante o Executivo municipal.

Nos autos eletrônicos da segunda consulta, foi incluído documento complementar, no qual, antes dos questionamentos, consignou-se:

A presente consulta cinge-se acerca da possibilidade da ocorrência de ilegalidade e inconstitucionalidade ante a contratação de auditoria independente, mediante empresa interposta, contratada mediante regular processo licitatório, para verificação, análise e emissão de parecer acerca das contas públicas municipais relativos a determinados períodos.

[...]

Nessa senda, importante ressaltar que, por força do artigo 31 caput e § 1º da CF, a competência para exercer o controle externo das contas públicas municipais será da Câmara Municipal, com auxílio do Tribunal de Contas, senão vejamos:

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.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

Porém, mesmo que atribuindo tal competência ao legislativo municipal, a Constituição veda expressamente no §4º do artigo 31, a criação de Tribunais, Conselhos e órgão de contas municipais, senão vejamos:

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Assim, considerando tal vedação constitucional expressa na CF, argui este consultante, se a contratação de auditoria da expertise atribuída a profissionais contadores, do ramo específico de auditoria em contas públicas para emissão de parecer opinativo acerca da regularidade dos procedimentos licitatórios, contratos, pagamentos, lançamentos contábeis estamos consonância com o que foi informado ao TCE e consequentemente ao que se aplica à realidade, deixando claro que a análise dos vereadores se fará muito mais eficaz (princípio da administração pública), se for realizada utilizando parecer elucidativo emanado por profissional especialista.

Além disso, se faz necessário abordar, a possibilidade de ocorrência de ilegalidade frente a tal contratação, eis que os honorários relativos aos serviços prestados pela empresa de auditoria independente seriam custeados única e exclusivamente com recursos públicos advindos da Câmara Municipal.

Tal indagação se justifica pois o gestor do recurso público deve dar a ele destinação hábil a satisfazer os interesses da Administração e o interesse público, sendo certo que, nesse caso, estar-se-ia, de sobremaneira, buscando realizar de forma inequívoca e fundamentada, toda e qualquer análise técnica das contas públicas do município durante aquele determinado período.

Instada pelo relator, conselheiro substituto Hamilton Coelho, a manifestar-se, a Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência – CSDJ elaborou dois relatórios técnicos, um para cada uma das duas consultas, nos quais, além de consignar que os questionamentos, “nos exatos termos ora suscitados, ainda não foram objeto de deliberação desta Corte de Contas”, apontou dois precedentes, Consulta nº 625.798 e Consulta nº 463.732, cujos pareceres, no que interessa, foram assim resumidos, no relatório elaborado para a Consulta nº 1.101.717 (sublinhas minhas, nesta e noutras citações):

Não é possível a contratação, por meio de procedimento licitatório, de firma especializada para efetuar algumas das atribuições do controle interno do Município, porquanto o controle interno deve ser exercido por órgãos da própria Administração Pública, isto é, aqueles integrantes do aparelho administrativo do Poder Público. (Consulta 625798)

O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções do Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização.

Não é possível ao município participar de consórcio para executar os serviços de controle interno, já que o órgão a ser criado deve figurar na estrutura administrativa do ente político local. (Consulta 463732)

Veio também a elaborar relatório técnico, sobre a Consulta nº 1.101.717, a 1ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios – 1ª CFM, com esta conclusão:

... considerando as questões abordadas e a jurisprudência e legislação atual ligadas à matéria, entende-se que a contratação de auditoria externa independente, utilizando-se de recursos públicos, não encontra respaldo legal no ordenamento jurídico vigente, uma vez que a fiscalização do Município é exercida externamente pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e internamente, através de seus órgãos de controle interno, nos termos do art. 31, parágrafos 1º e 4º da Constituição Federal.

Na sessão de 23/2/2022, o relator, em preliminar, apresentou proposta, que veio a ser aprovada, disso resultando a admissão da Consulta nº 1.104.900 e a admissão apenas parcial da Consulta nº 1.101.717, inadmitida no respeitante à segunda das suas duas perguntas.

Ato contínuo, o relator, no mérito, apresentou proposta, para estabelecer entendimento nos seguintes termos:

Por se tratar de atividade de controle, função típica estatal, constitucionalmente atribuída ao Poder Legislativo, aos Tribunais de Contas e aos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades públicas, as auditorias sobre os atos da Administração Pública devem ser executadas de forma direta, pelos respectivos órgãos de controle. Há exceção, contudo, na hipótese das empresas públicas e sociedades de economia mista, que, submetidas à disciplina da Lei n.º 13.303/16, sujeitam-se a regime jurídico híbrido, e, portanto, obrigam-se à contratação de auditorias externas na forma do art. 7º do referido diploma legal.

Havendo aquiescido à proposta de mérito do relator os conselheiros Wanderley Ávila, Cláudio Couto Terrão e José Alves Viana, pedi vista dos autos.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Considerando o teor dos questionamentos admitidos, nº 1 da Consulta nº 1.101.717 e letras “a” e “b” da Consulta nº 1.104.900, parece-me adequada a fundamentação da proposta de mérito do relator.

Ressalto, porém, que, na conclusão da proposta, consta: “as auditorias sobre os atos da Administração Pública devem ser executadas de forma direta, pelos respectivos órgãos de controle”.

A meu sentir, tal afirmação pode levar à incorreta compreensão de que está absolutamente vedada a contratação, pela Administração Pública, de auditorias.

É que auditorias – dependendo do contexto em que esteja inserida essa palavra – podem tranquilamente ser contratadas por entidades e entes públicos.

Tanto é assim que a Lei nº 8.666, de 21/6/1993, que – esta é a sua ementa – “regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências”, manda considerar como “serviços técnicos profissionais especializados” os trabalhos relativos a determinadas auditorias. Confira-se o dispositivo:

Art. 13. Para os fins desta Lei, consideram-se serviços técnicos profissionais especializados os trabalhos relativos a:

- I – estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos ou executivos;
- II – pareceres, perícias e avaliações em geral;
- III – assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras ou tributárias;
- IV – fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras ou serviços;
- V – patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas;
- VI – treinamento e aperfeiçoamento de pessoal;
- VII – restauração de obras de arte e bens de valor histórico.

§ 1º Ressalvados os casos de inexigibilidade de licitação, os contratos para a prestação de serviços técnicos profissionais especializados deverão, preferencialmente, ser celebrados mediante a realização de concurso, com estipulação prévia de prêmio ou remuneração.

§ 2º Aos serviços técnicos previstos neste artigo aplica-se, no que couber, o disposto no art. 111 desta Lei.

§ 3º A empresa de prestação de serviços técnicos especializados que apresente relação de integrantes de seu corpo técnico em procedimento licitatório ou como elemento de justificação de dispensa ou inexigibilidade de licitação, ficará obrigada a garantir que os referidos integrantes realizem pessoal e diretamente os serviços objeto do contrato.

Segue a mesma linha a Lei nº 14.133, de 1º/4/2021, Lei de Licitações e Contratos Administrativos, neste dispositivo:

Art. 6º Para os fins desta Lei, consideram-se:

[...]

XVIII – serviços técnicos especializados de natureza predominantemente intelectual: aqueles realizados em trabalhos relativos a:

- a) estudos técnicos, planejamentos, projetos básicos e projetos executivos;
- b) pareceres, perícias e avaliações em geral;

- c) assessorias e consultorias técnicas e auditorias financeiras e tributárias;
- d) fiscalização, supervisão e gerenciamento de obras e serviços;
- e) patrocínio ou defesa de causas judiciais e administrativas;
- f) treinamento e aperfeiçoamento de pessoal;
- g) restauração de obras de arte e de bens de valor histórico;
- h) controles de qualidade e tecnológico, análises, testes e ensaios de campo e laboratoriais, instrumentação e monitoramento de parâmetros específicos de obras e do meio ambiente e demais serviços de engenharia que se enquadrem na definição deste inciso;

...

Ora, se esses diplomas legais – que tratam, entre outros temas, de contratos administrativos – fazem referência às auditorias financeiras e às auditorias tributárias, e se essa referência não é para vedar sua contratação, tem-se de entender que elas podem ser contratadas por entidades e entes públicos.

E não se diga que contratáveis pela Administração Pública seriam apenas as auditorias financeiras e as auditorias tributárias.

Uma auditoria qualquer – não necessariamente financeira ou tributária – pode muito bem apresentar-se como “atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração” (inciso II do art. 6º da Lei nº 8.666, de 1993), como “atividade ou conjunto de atividades destinadas a obter determinada utilidade, intelectual ou material, de interesse da Administração” (inciso XI do art. 6º da Lei nº 14.133, de 2021).

A propósito, é de se recordar que, ao longo dos anos, vêm sendo submetidas ao crivo deste Tribunal contratações públicas de serviço de auditoria e, salvo engano, nenhuma delas chegou a ser glosada pelo só fato de o objeto contratado haver sido ou haver incluído esse serviço.

Por exemplo, foram julgados pelas Câmaras desta Corte os seguintes processos de Representação, sem nenhuma cogitação de irregularidade relacionada ao objeto contratado, “prestação de serviço técnico profissional especializado em auditoria e consultoria contábil, administrativa, financeira e de gestão em administração pública”: nº 1.084.316 (Primeira Câmara, rel. conselheiro substituto Hamilton Coelho, sessão de 29/3/2022), nº 1.066.809 (Segunda Câmara, rel. conselheiro Wanderley Ávila, sessão de 12/5/2022), nº 1.058.864 (Segunda Câmara, rel. conselheiro Cláudio Couto Terrão, sessão de 27/5/2021), nº 1.082.589 (Primeira Câmara, rel. conselheiro José Alves Viana, sessão de 14/12/2021) e nº 1.058.590 (Primeira Câmara, rel. conselheiro Durval Ângelo, sessão de 23/11/2021).

Em verdade, o que absolutamente se veda à Administração Pública é o transpasse a particulares das incumbências do controle interno, as quais decorrem de previsão constitucional.

Esse foi o entendimento consagrado nos precedentes apontados pela CSDJ, as anteriores Consultas nº 463.732 e nº 625.798.

Na Consulta nº 463.732, indagou-se se “pode o município terceirizar o sistema de controle interno” e se “podem vários municípios se unirem em um consórcio que vise a estruturar um sistema de controle interno terceirizado”.

A resposta a essa consulta foi dada nos termos do parecer resultante da aprovação, na sessão de 16/12/1998, do voto do relator, conselheiro Sylo Costa, que encampou o voto do conselheiro Moura e Castro, no qual constara:

O sistema de controle interno, constitucionalmente previsto no art. 31 da Carta Política Federal de 1988, é dependente do Executivo Municipal e tem por finalidade, dentre outras,

criar mecanismos eficazes de fiscalização, aprimorar o serviço público, sugerir soluções práticas, levar ao conhecimento da autoridade as irregularidades e deficiências verificadas, denunciar ao órgão competente (Tribunal de Contas), por meio de procedimento adequado, as irregularidades praticadas pelos gestores e/ou servidores públicos, etc.

A solução dos questionamentos decorrerá, naturalmente, das considerações que se seguirão sobre pontos essenciais que a consulta enseja, consubstanciados na constitucionalidade da pretendida terceirização dos serviços de controle interno.

A Administração Pública, assim entendida, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, necessita, ao lado de obras e bens, de serviços para a satisfação das finalidades que lhe foram atribuídas constitucionalmente. Dentre os vários serviços executados pelo Poder Público, encontraremos aqueles que visam atender as necessidades internas da Administração ou preparar outros serviços, tais como, o de limpeza, central telefônica, conservação, copa ou cantina, vigilância, serviços gerais e outros similares de natureza temporária ou de caráter não técnico-administrativo, os quais não se caracterizam como próprios do órgão ou entidade.

Por outro lado, os serviços do Estado, como por exemplo, a segurança, a saúde, a fiscalização (controle interno e externo) etc., estão relacionados intimamente com as atribuições do ente político, por isso são indelegáveis e devem ser executados por seus órgãos da administração.

A esse respeito, é do inolvidável Prof. Hely Lopes Meirelles a seguinte orientação:

“Controle interno – É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.” (Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., São Paulo, Malheiros, 1995, p. 572).

O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções de Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização.

Assim, não cuidando os serviços de controle interno de atividade-meio, não há hipóteses legais ou constitucionais permitindo a sua terceirização, isto é, o trespasse de sua execução para pessoa estranha à Administração.

Ademais, se uma das finalidades do controle interno é a de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”, alinhado, ainda, à responsabilidade solidária dos responsáveis pelo autocontrole, acaso deixe de dar conhecimento ao Tribunal de Contas “de qualquer irregularidade ou ilegalidade” (art. 74, IV e § 1º, da Constituição da República), não vejo como operacionalizar tais comandos constitucionais na hipótese de uma terceirização.

Cabe ainda lembrar que a transferência para terceiros de atividade-fim da Administração é irregular, pois, além da subcontratação de mão-de-obra para o exercício de funções permanentes constituir burla à exigência de concurso prévio estabelecido no art. 37, II, da Constituição Federal, é indispensável a profissionalização dos servidores públicos, como garantia da prestação de serviços inerentes ao Estado.

Como se vê, não é possível a terceirização de serviços que constituem atividade-fim ou atribuições típicas de cargos permanentes, como também não é razoável colocar tais atividades administrativas sob o controle de terceiros.

Quanto ao segundo questionamento, entendo não ser possível ao Município participar de formação de consórcio para executar os serviços de controle interno, já que o órgão a ser criado deve figurar na estrutura administrativa do ente político local.

Ora, se não existe espaço jurídico para terceirização, muito menos para a criação de consórcio para esta finalidade. A Constituição fala em controle interno, não se justificando, assim, criar um sistema externo para desempenhar o autocontrole da atividade administrativa.

Na Consulta nº 625.798, indagou-se “acerca da possibilidade ou não de contratação, por meio de procedimento licitatório, de firma especializada para efetuar algumas das atribuições do controle interno do Município”.

A resposta a essa outra consulta foi dada nos termos do parecer resultante da aprovação, na sessão de 14/2/2001, do voto do relator, conselheiro Eduardo Carone Costa, no qual constou:

... cumpre destacar que a matéria referente à terceirização do controle interno já foi, exaustivamente, examinada por esta eg. Corte ao emitir parecer na Consulta nº 463732, por exemplo, na qual ficou assentado que “o sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções do Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização”.

Assim, não cuidando os serviços de controle interno de atividade-meio, não há hipóteses legais ou constitucionais permitindo a sua terceirização, isto é, o trespasse de sua execução para pessoa estranha à Administração.

Ademais, se uma das finalidades do controle interno é a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, alinhado, ainda, à responsabilidade solidária dos responsáveis pelo autocontrole, acaso deixem de dar conhecimento ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade (art. 74, IV e § 1º, da Constituição da República), não vejo como operacion[aliz]ar tais comandos na hipótese de uma terceirização.

Nesse sentido, a resposta ao Consulente deve ser negativa, porquanto o controle interno deve ser exercido por órgãos da própria Administração Pública, isto é, aqueles integrantes do aparelho administrativo do Poder Público. Admitindo-se a terceirização do controle interno, este deixará de ser “interno” passando, por consequência, quase a equivaler-se a ser “externo”, ainda que oficiosamente, haja vista que será efetuado por órgão, ou entidade, de fora da Administração fiscalizada.

Pode-se, então, concluir que será legítima a contratação, pela Administração Pública, de serviços de auditoria, desde que não venha a ficar caracterizado transpasse das incumbências do controle interno a particulares, e desde que tenham sido observadas as exigências da legislação, inclusive as relativas a licitação.

Por fim, vale lembrar que, nos termos do art. 7º da Lei nº 13.303, de 30/6/2016, “aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão”.

III – CONCLUSÃO

Pelo exposto, pedindo vênias ao relator e aos conselheiros que me antecederam na votação, voto por que, à Consulta nº 1.101.717, na parte em que foi admitida, e à Consulta nº 1.104.900, seja dada resposta nos seguintes termos:

1. “O sistema de controle interno, ao lado do controle externo, este a cargo das Casas Legislativas, com auxílio dos Tribunais de Contas, constituem típicas funções de Estado que, obrigatoriamente, serão realizadas pela Administração Pública, sem qualquer possibilidade de ter sua execução outorgada a particulares, mediante processo de terceirização” (excerto do parecer da Consulta nº 463.732, rel. conselheiro Sylo Costa, sessão de 16/12/1998).

2. Será legítima a contratação, pela Administração Pública, de serviços de auditoria, desde que não venha a ficar caracterizado transpasse das incumbências do controle interno a particulares, e desde que tenham sido observadas as exigências da legislação, inclusive as relativas a licitação.

3. “Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão” (art. 7º da Lei nº 13.303, de 2016).

Cumpram-se as disposições regimentais aplicáveis, especialmente art. 210-D e art. 210-E, intimando-se por meio eletrônico, além dos consulentes, também os gestores à frente do Poder Executivo nos Municípios de Uberaba e de Araújos.

É como voto.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

De acordo com o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Senhor Presidente, pela ordem.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Com a palavra, pela ordem, o Conselheiro Cláudio Terrão.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Vou pedir vênua, também, ao Conselheiro Substituto Hamilton Coelho para acompanhar o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Conselheiro José Alves Viana, o senhor já votou, mas deseja se manifestar?

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Mantenho o voto.

CONSELHEIRO EM EXERCÍCIO ADONIAS MONTEIRO:

Também vou pedir vênua ao Relator, senhor Presidente, para acompanhar o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Eu também vou acompanhar o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

FICA APROVADO O VOTO-VISTA DO CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ, VENCIDOS O CONSELHEIRO RELATOR, O CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA E O CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA.

(PRESENTE À SESSÃO O SUBPROCURADOR-GERAL DANIEL DE CARVALHO GUIMARÃES.)

sb/fg

