



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA  
Rua José Camacho, n.º 585 - Bairro Olaria - CEP 76801-330 - Porto Velho - RO - www.tjro.jus.br  
- Criada conforme Resolução N. 100/2019-PR.

## **ORIENTAÇÃO Nº 17 / 2023 - AUDIGES/AUDINT/PRESI/TJRO**

### **Interessados:**

Secretaria de Orçamento e Finanças - SOF

Seção de Prestação de Contas e Relatórios Contábeis - Seprec/Dicont/DFC/SOF Seção de Prestação de Contas e Relatórios Contábeis - Seprec/Dicont/DFC/SOF

Ementa: Classificação orçamentária de Lanterna de Cabeça. Material de Consumo. Controle Patrimonial.

### **1. Introdução**

Trata-se de Orientação Técnica solicitada pela Secretaria de Orçamento e Finanças (id 3533627), considerando a solicitação da Seção de Prestação de Contas e Relatórios Contábeis - Seprec/Dicont/DFC/SOF (3532516) para análise da **classificação orçamentária** do material **Lanterna de cabeça**, utilizada nas atividades de atendimento odontológico da Disau, tendo em vista que o referido item foi adquirido mediante suprimento de fundos por meio do processo Sei n. 0001666-06.2023.8.22.8000 - Nota Fiscal n. 559 (3329702) pág. 19.

Com relação a matéria a Seprec/Dicont na Solicitação 1 (3532516) apresentou a seguinte informação:

[...]

durante a análise quanto à verificação da correta classificação orçamentária utilizada para abrigar a referida compra, ou seja, se o referido bem enquadra-se como material de consumo ou permanente, tomando como fonte norteadora a Portaria nº 448, de 13 de setembro de 2002, publicada no DOU nº 17/09/2002, onde concluímos que não foi possível efetuar tal correlação de forma clara e objetiva.

Preliminarmente, é necessário apresentar os critérios dispostos na [RESOLUÇÃO n. 161/2020-TJRO](#) que subsidiam a emissão de orientação pela auditoria interna:

Art. 2º, III: Consultoria (advisory): atividade de aconselhamento, assessoria, treinamento e serviços relacionados, cuja natureza, prazo e escopo são acordados com o solicitante, devendo **abordar assuntos estratégicos da gestão**, com vistas a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos sem que o auditor interno pratique nenhuma atividade que se configure como ato de gestão;

[...]

Art.16, § 2º Quando se tratar de atividade de assessoramento, a unidade consulente deverá encaminhar consulta com a indicação clara e objetiva da dúvida suscitada, com a indicação precisa do seu objeto, após esgotados os estudos e discussões internas, devidamente acompanhadas de documentos/informações que subsidiaram os questionamentos.

§ 3º As Consultas deverão ser encaminhadas pelos Secretários do PJRO.

Art. 17. Os serviços de consultoria devem abordar os processos de governança, gerenciamento de riscos e implementação de controles internos na organização, com extensão previamente acordada de forma consistente com valores, estratégias e objetivos da unidade solicitante ou consulente.

Observa-se que a solicitação de consulta deve preencher os seguintes requisitos:

1. Ser encaminhada pelos Secretários do PJRO, conforme art.16, §3º;
2. Com a realização de estudos e discussões internas, acompanhadas de informações que subsidiaram os questionamentos; e
3. O escopo da consultoria deve abordar processos estratégicos de governança, gerenciamento de riscos e implementação de controles internos.

Neste sentido, verifica-se o atendimento somente do primeiro requisito.

Em que pese o não preenchimento dos critérios 2 e 3, será emitida a presente orientação, entretanto, recomenda-se a unidade que nos próximos encaminhamentos verifique se a solicitação enquadra-

se nos critérios estabelecidos na Resolução 161/2020-TJRO.

## 2. Da análise da solicitação de orientação.

O **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP 9ª Edição/STN**, - Pág. 117-120, esclarece dúvidas comuns referentes à Classificação Orçamentária, em especial no item 4.6.1.1. Material Permanente X Material de Consumo, [vejamos](#):

Entende-se como material de consumo e material permanente:

- Material de Consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;
- Material Permanente: aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir: (grifo nosso)

- Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irreversibilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- Critério da Perecibilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
- Critério da Incorporabilidade: se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização (sendo classificado como 4.4.90.30), ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração (sendo classificado como 3.3.90.30);
- Critério da Transformabilidade: se foi adquirido para fim de transformação.

Assim, com base nos critérios elencados acima, passa-se a análise de cada critério em relação ao material Lanterna de Cabeça:

Quanto ao **Critério de Durabilidade**, foi realizada consulta, em 30/8/2023, ao histórico de bens baixados no sistema de gestão Patrimonial - SIGA, no entanto, não foi identificado bens baixados dessa natureza, visando avaliar o tempo de vida útil, desde a data da incorporação até a baixa patrimonial. Assim, foi utilizado informações de sites de vendas, para fins de aferição do tempo de vida útil do bem "Lanterna de Cabeça".

Após consulta aos sites que vendem o referido item, constatamos que pelo critério da garantia do produto, o tempo médio é de 03 a 06 meses (conforme imagens a baixo). Desta forma, se observa que o item **se enquadra neste critério**, tendo em vista que em uso normal pode perder ou ter reduzidas as suas condições de funcionalidade no prazo de 2 anos.



mercadolivre.com.br/lanterna-cabeça-recarregável-usb-azteq-magic-led-120-lumens-cor-da-luz-branco-cor-da-lanterna-branco/p/MLB23446560?from=gshop&mat\_tool=66649777&mat\_word=&m...

**Lanterna Cabeça Recarregável**  
Usb Azteq Magic Led 120 Lúmens  
Cor Da Luz Branco Cor Da  
Lanterna Branco

★★★★★ (1)

R\$ 116<sup>89</sup>  
em 12x de R\$ 13<sup>10</sup> pagando com  
Mercado Crédito

Ver os meios de pagamento

O que você precisa saber sobre este produto

- Número de modos de mudança de luz: 3.
- Potência: 120lm.
- É recarregável.
- Ilumine todos os espaços com facilidade.

Ver características

Opções de compra:  
25 produtos novos a partir de R\$ 114

Estoque disponível  
Armazenado e enviado pelo **FULL**

Quantidade: 1 unidade (12 disponíveis)

[Comprar agora](#)

[Adicionar ao carrinho](#)

Compra em 12x de R\$ 13<sup>10</sup> selecionando Mercado Crédito como meio de pagamento.

**Compra Garantida**, receba o produto que está esperando ou devolvemos o dinheiro.

Você acumula 29 pontos com esta compra e está mais perto de ser **Meli+**.

**3 meses de garantia de fábrica.**

## Lanterna de cabeça Magik Azteq de 120 lúmens recarregável com sensor

SKU: Magik

R\$ 160,90

Quantidade

1

Adicionar ao carrinho

**Garantia**

06 meses



A lanterna de cabeça Azteq MAGIC possui sensor que liga e desliga com um simples movimento de mão. 120 lúmens, recarregável e leve!

Quanto ao **Critério de Fragilidade**, verifica-se que a Lanterna de Cabeça tem estrutura frágil e danificável e devido o seu manuseio pode ocorrer quedas ocasionando sua irrecuperabilidade e perda de sua funcionalidade. Desta forma, se observa que o item **se enquadra neste critério**.

Quanto ao **Critério de Perecibilidade**, verifica-se que a Lanterna de Cabeça **não se enquadra** nesse critério, visto que não deteriora ou modifica suas características pelo uso normal.

Quanto ao **Critério de Incorporabilidade**, verifica-se que a Lanterna de Cabeça **não se enquadra** nesse critério, visto que não está destinada à incorporação a outro bem. Bem como, não é utilizada para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização.

Quanto ao **Critério de Transformabilidade**, verifica-se que a Lanterna de Cabeça **não se enquadra** nesse critério, visto que a aquisição de Lanterna de Cabeça não é para fins de transformação em bem de capital.

Quanto ao controle patrimonial de bens de permanentes, destaca-se o disposto no [MCASP 9ª Edição/STN](#), pág. 118:

[..]

se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

Observa-se desta forma, que não existe uma regra absoluta em que todo bem permanente deve ser controlado por meio de tombamento, podendo ser controlado de modo simplificado, em observância ao princípio da economicidade (art. 70 da CF/88), que se traduz na relação custo-benefício. Inclusive um bem classificado como material de consumo, se for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

Diante dos fundamentos expostos, esta unidade de Auditoria Interna - Audint, apresenta o entendimento de que o equipamento descrito como Lanterna de Cabeça, utilizada nas atividades de atendimento odontológico da Disau, deve ser classificado como **material de consumo**, tendo em vista que atendeu a **pelo menos um** dos requisitos para definição de material de consumo.

### 3. Considerações Finais

Registra-se que a unidade de Auditoria Interna - Audint exerce atividades de 3ª linha, responsável por avaliar as atividades de 1ª e 2ª linha, conforme art. 2º, IV, "c" da [Resolução CNJ nº 309/2020](#). Assim, a atividade de avaliar a classificação orçamentária de despesa relativa a processo de prestação de contas de suprimento de fundos, não está compreendida nas atividades de 3ª linha.

A resolução em comento apresenta em seu artigo 2º definições acerca do modelo das 3 linhas (Art. 11-A, incs. III, IV e V), modelo essencial para compreensão do termo controle interno:

Art. 2º Para os fins deste normativo considera-se:

[...]

IV - Linhas de Defesa - modelo de gerenciamento de riscos, fomentado internacionalmente, que consiste na atuação coordenada de três camadas do órgão, com as seguintes responsabilidades e funções:

a) 1ª Linha de Defesa: contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio, e é responsável por:

1. instituir, implementar e manter controles internos adequados e eficientes;
2. implementar ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles internos;
3. identificar, mensurar, avaliar e mitigar riscos;
4. dimensionar e desenvolver os controles internos na medida requerida pelos riscos, em conformidade com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização; e
5. guiar o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização.

b) 2ª Linha de Defesa: contempla os controles situados ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela 1ª linha de defesa sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada, tendo como principais responsabilidades:

1. intervenção na 1ª linha de defesa para modificação dos controles internos estabelecidos; e
2. estabelecimento de diversas funções de gerenciamento de risco e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da 1ª linha de defesa.

c) 3ª Linha de Defesa: representada pela atividade de auditoria interna, é responsável por avaliar as atividades da 1ª e 2ª linhas de defesa no que tange à eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, mediante a prestação de serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

Não obstante, cumpre destacar que tal definição foi atualizada em 2020, de acordo com o Institute of Internal Auditors - THE IIA (1795138), o qual, descrevendo os Princípios das Três Linhas, informa os seguintes papéis no 3º e 4º princípios:

[...]

#### **Princípio 3: Gestão e os papéis da primeira e segunda linhas**

A responsabilidade da gestão de atingir os objetivos organizacionais compreende os papéis da primeira e segunda linhas. Os papéis de primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio. Os papéis de segunda linha fornecem assistência no gerenciamento de riscos.

Os papéis de primeira e segunda linha podem ser combinados ou separados. Alguns papéis de segunda linha podem ser atribuídos a especialistas, para fornecer conhecimentos complementares, apoio, monitoramento e questionamento àqueles com papéis de primeira linha. Os papéis de segunda linha podem se concentrar em objetivos específicos do gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade. Como alternativa, os papéis de segunda linha podem abranger uma responsabilidade mais ampla pelo gerenciamento de riscos, como o gerenciamento de riscos corporativos (enterprise risk management - ERM). No entanto, a responsabilidade pelo gerenciamento de riscos segue fazendo parte dos papéis de primeira linha e dentro do escopo da gestão.

#### **Princípio 4: Papéis da terceira linha**

A auditoria interna presta avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos. Isso é feito através da aplicação competente de processos sistemáticos e disciplinados, expertise e conhecimentos. Ela reporta suas descobertas à gestão e ao órgão de governança para promover e facilitar a melhoria contínua. Ao fazê-lo, pode considerar a avaliação de outros prestadores internos e externos.

[...]

Destaca-se ainda a seguinte explicação contida no documento:

Os termos "primeira linha", "segunda linha" e "terceira linha" do modelo original são mantidos para familiaridade. **No entanto, as "linhas" não pretendem denotar elementos estruturais**, mas uma diferenciação útil de papéis. Logicamente, os papéis do órgão de governança também constituem uma "linha", mas essa convenção não foi adotada para evitar confusão. A numeração (primeira, segunda, terceira) não deve ser considerada como significando operações sequenciais. Em vez disso, todos os papéis operam simultaneamente.

Noutro ponto, é informado os principais papéis do modelo das três linhas, os quais citamos abaixo:

[...]

**Gestão**

#### **Papéis da primeira linha**

- Liderar e dirigir ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização.
- Manter um diálogo contínuo com o órgão de governança e reportar: resultados planejados, reais e esperados, vinculados aos objetivos da organização; e riscos.
- Estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos (***incluindo controle interno***).
- Garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.

#### **Papéis da segunda linha**

- Fornecer expertise complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos, incluindo:
  - Desenvolvimento, implantação e melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) nos níveis de processo, sistemas e entidade.
  - O atingimento dos objetivos de gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade.
- Fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno).

#### **Auditoria interna**

- Mantém a prestação de contas primária perante o órgão de governança e a independência das responsabilidades da gestão.
- Comunica avaliação e assessoria independentes e objetivas à gestão e ao órgão de governança sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno), para apoiar o atingimento dos objetivos organizacionais e promover e facilitar a melhoria contínua.
- Reporta ao órgão de governança prejuízos à independência e objetividade e implanta salvaguardas conforme necessário

[...]

Com base no posicionamento do *THE IIA* acerca do modelo das três linhas, compreende-se que o controle interno não se trata de um elemento estrutural (Departamento, Setor, Divisão etc.), mas sim funções que podem ser visualizadas em 3 linhas, de acordo com o papel exercido no processo. Assim, visualiza-se que a Dicont e a SOF executam funções de 1ª e 2ª linhas.

Neste sentido, garantir a conformidade dos registros orçamentários e contábeis é função de 1ª linha, sendo o fornecimento de expertise uma função de 2ª linha.

Desta forma, é recomendável que sejam implementados controles a exemplo de manuais, formulários, orientações e suporte para instruir os supridos quanto à devida classificação orçamentária.



Documento assinado eletronicamente por **SIMARA JANDIRA CASTRO DE SOUZA, Auditor(a)-Chefe**, em 04/10/2023, às 14:03 (horário de Rondônia), conforme § 3º do art. 4º, do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade do documento pode ser conferida no Portal SEI <https://www.tjro.jus.br/mn-sist-sei>, informando o código verificador **3553805** e o código CRC **14B3955C**.