



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
DO RIO GRANDE DO SUL

CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

ESTUDOS E CASOS PRÁTICOS

3ª EDIÇÃO - 2023



ORGANIZAÇÃO: EDA REGINA DOEDERLEIN SCHWARTZ

Eda Regina Doederlein Schwartz
(Organização)

CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

ESTUDOS E CASOS PRÁTICOS

3ª edição - Revisada
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
Porto Alegre
2023

CIP – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

R585i Rio Grande do Sul. Tribunal de Contas.
Controle interno municipal: estudos e casos práticos
[Recurso eletrônico] / Tribunal de Contas do Estado do Rio
Grande do Sul; organização Eda Regina Doederlein
Schwartz. – 3. ed. – Porto Alegre: TCE/RS, 2023.
1 livro digital: il. color.

ISBN: 978-65-81347-12-3

1. Controle interno (administração pública). 2. Sistema
de controle interno. 3. Regime próprio de previdência social.
I. Schwartz, Eda Regina Doederlain. II. Título.

CDU: 351.91

FICHA TÉCNICA

Este livro é uma produção do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, iniciativa da Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena

ORGANIZAÇÃO

Eda Regina Doederlein Schwartz

AUTORES

Alex Ferigolo
Alexandre Tavares Duarte
Aline Michele Buss Pereira
Andréia de Oliveira dos Santos
Carolina da Conceição
Cleise Gindri Haigert
Eda Regina Doederlein Schwartz
Fernanda Colvero Nogueira
Gerson Luís Batistella
Gilmar Rodrigues Possati Junior
Gustavo Adolfo Carrozzino
João Neutzling Junior
Leonardo Jorge Victor Nascente Ferreira
Leonardo José Andriolo
Tiago da Costa Bilesky

EDITORAÇÃO

Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena

REVISÃO

Diego Gonzales Chevarria

CONSELHO TCE-RS CONSELHEIROS

Alexandre Postal - Presidente
Marco Peixoto – Vice-Presidente
Iradir Pietroski – 2º Vice-Presidente
Renato Luís Bordin de Azeredo – Corregedor
Cezar Miola – Ouvidor
Estilac Martins Rodrigues Xavier – Presidente da 1ª Câmara
Edson Brum – Presidente da 2ª Câmara

CONSELHEIROS SUBSTITUTOS

Heloísa Tripoli Goulart Piccinini
Alexandre Mariotti
Daniela Zago Gonçalves da Cunda
Ana Cristina Moares Warpechowski
Letícia Ayres Ramos
Roberto Debacco Loureiro

PROCURADOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Geraldo Costa da Camino

ADJUNTOS DE PROCURADOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Daniela Wendt Toniazzo
Ângelo Gräbin Borghetti
Fernanda Ismael

CHEFE DE GABINETE DA PRESIDÊNCIA

Fabiano Geremia

DIRETOR-GERAL

Mauro Castro Carapeços

DIRETOR DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Bruno Alex Londero

DIRETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Alexandre Porto Debeluck

DIRETORA ADMINISTRATIVA

Livete Rajczuk Masiel Meira

DIRETOR DA ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO E CONTROLE FRANCISCO JURUENA

Anderson Bettanin

SUMÁRIO

PALAVRA DO PRESIDENTE	10
Alexandre Postal	
NOTA À 3ª EDIÇÃO	12
Eda Regina Doederlein Schwartz	
APRESENTAÇÃO (2ª Edição)	13
Estilac Martins Rodrigues Xavier	
APRESENTAÇÃO (1ª Edição)	15
Leonardo Jorge Victor Nascente Ferreira	
NOTA DA ORGANIZADORA (1ª Edição)	17
Eda Regina Doederlein Schwartz	
1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	18
Leonardo José Andriolo	
Eda Regina Doederlein Schwartz	
Gerson Luís Batistella	
1.1. ESCLARECENDO CONCEITOS	18
1.2. BASE LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	20
1.3. O AGENTE DE CONTROLE INTERNO	29
1.4. ATRIBUIÇÕES DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO	30
1.5. IMPORTÂNCIA DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO.....	32
1.6. ATUAÇÃO DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO	33
1.7. COMO EXAMINAR O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO?.....	36
1.8. PROCEDIMENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA	36
1.9. PONTOS DE CONEXÃO ENTRE OS TRABALHOS DA EQUIPE DE AUDITORIA DO TCE/RS E AS UCCIS	39
1.10. TEMAS USUALMENTE TRATADOS NOS TRABALHOS DO TCE/RS E IRREGULARIDADES RECORRENTES	40
1.11. A UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO E A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO TCE.....	43
1.12. AVALIAÇÃO DE RESULTADOS: UMA ATIVIDADE AINDA NEGLIGENCIADA.....	45
1.13. QUAIS SÃO AS PRINCIPAIS QUEIXAS DOS AGENTES DE CONTROLES INTERNOS?.....	45

1.14. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: O EQUÍVOCO DOS GESTORES	46
REFERÊNCIAS.....	47
2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO	50
João Neutzling Junior	
2.1 VISÃO GERAL	50
2.3 COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS	51
2.4 INSTRUMENTOS DE AÇÃO	51
2.4.1 O Plano Plurianual (PPA).....	52
2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	53
2.4.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA)	53
2.5 CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS.....	54
3 ADMINISTRAÇÃO DA TESOUREARIA E DO ATIVO DISPONÍVEL.....	55
Cleise Gindri Haigert	
Gilmar Rodrigues Possati Junior	
3.1 ESTRUTURA DO SETOR.....	55
3.2 SALDOS ELEVADOS EM CAIXA.....	55
3.3 PERMISSÕES DE ACESSO AO MÓDULO DA TESOUREARIA	56
3.4 CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS	56
3.5 CIRCULARIZAÇÃO BANCÁRIA	57
3.6 ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS.....	57
3.7 PRINCIPAIS INCONFORMIDADES DETECTADAS PELO TCE/RS	57
3.7.1 Caso Concreto de Achado de Auditoria.....	57
3.8 QUADRO RESUMO DE SUGESTÕES DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO DA TESOUREARIA E DO ATIVO DISPONÍVEL.....	59
REFERÊNCIAS.....	60
4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	61
Cleise Gindri Haigert	
Gilmar Rodrigues Possati Junior	
4.1 COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	61
4.2 FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	61
4.3 RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.....	62
4.3.1 Objetivos da Elaboração e Divulgação da Informação Contábil.....	62
4.3.2 Reconhecimento.....	63

4.4 ELEMENTOS PATRIMONIAIS (ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO)	64
4.4.1 Ativo	64
4.4.2 Passivo	66
4.4.3 Situação Líquida (patrimônio líquido)	67
4.5 PRINCIPAIS PROBLEMAS IDENTIFICADOS PELO TCE/RS	68
4.6 CASO CONCRETO DE ACHADO DE AUDITORIA	69
4.6.1 Divergências de Valores Registrados nos Controles Tributários e Contábeis - Dívida Ativa...69	
4.6.2 Ausência de Reconhecimento de Provisões Relativas às Demandas Judiciais e Evidenciação de Ativos e Passivos Contingentes	70
4.6.3 Contas Contábeis que Distorcem a Situação Patrimonial da Auditada.....	73
4.7 QUADRO RESUMO DE SUGESTÕES DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NA ÁREA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	75
REFERÊNCIAS.....	76

5 RECEITAS MUNICIPAIS 77

Alex Mateus Ferigolo Fernanda Colvero
Nogueira Tiago da Costa Bilesky

5.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	78
5.1.1 Previsão de Recursos Prioritários à Administração Tributária	78
5.1.2 Estrutura Administrativa.....	81
5.1.3 Normatização.....	85
5.1.4 Planejamento da Fiscalização	88
5.2 TRIBUTOS MUNICIPAIS	90
5.2.1 Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU	90
5.2.2 Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI	92
5.2.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza– ISSQN.....	94
5.2.4 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR	97
5.2.5 Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP	98
5.3 DÍVIDA ATIVA	99
5.3.1 Fundamentação Legal.....	99
5.3.2 Princípios.....	100
5.3.3 Normas Gerais	100
5.3.4 Controle e Contabilização.....	1000
5.3.5 Cobrança.....	101
5.3.6 Características Gerais	102
5.3.7 Gestão da Dívida Ativa no âmbito do Setor Tributário	102
5.3.8 Gestão da Dívida Ativa no âmbito do Setor Contábil	104
5.3.9 Ajustes para Perdas de Créditos Inscritos em Dívida Ativa	105

5.3.10 Boas Práticas na Gestão da Dívida Ativa:	106
REFERÊNCIAS.....	109

6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PÚBLICA DE CONTROLE INTERNO EM LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS – COM ESTUDOS DE MULTICASOS PRÁTICOS110

Leonardo Jorge Victor Nascente Ferreira

6.1 CASO 1 - IMPLANTAÇÃO IRREGULAR DO SISTEMA INTEGRADO DE VIDEOMONITORAMENTO - AUSÊNCIA DE REEQUILÍBRIO ECONÔMICO- FINANCEIRO NA PERMUTA DE CÂMERAS DE SEGURANÇA	113
6.1.1 Dano ao erário	114
6.1.2 Conclusões e encaminhamentos	116
6.2 CASO 2 – IRREGULARIDADES NA EXECUÇÃO DOS CONTRATOS COM A EMPRESA TRANSPORTES XYZ LTDA	117
6.2.1 Custo com destinação final cobrado a maior	118
6.2.2 Utilização a menor de garis na varrição	120
6.2.3 Ausência de fiscalização contratual e riscos.....	121
6.2.4 Conclusões e encaminhamentos	128
6.3 CASO 3 – IRREGULARIDADES NA COMPRA DE UMA MOTONIVELADORA – DIRECIONAMENTO E SOBREPREÇO/SUPERFATURAMENTO	129
6.3.1 Da restrição ao competitivo.....	130
6.2.2 Do sobrepreço decorrente da ausência de competição	131
6.2.3 Justificativa da CAM Peças e Serviços Ltda.	132
REFERÊNCIAS.....	134

7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PÚBLICA DE CONTROLE INTERNO EM PLANILHA DE CUSTOS ...135

Alexandre Tavares Duarte

7.1 PARA QUE SERVE?.....	136
7.1.1 Planificação da Demanda Pública	136
7.1.2 Pesquisa de Preço	137
7.1.3 Modelo de Proposta	139
7.1.4 Avaliação.....	139
7.1.5 Fiscalização Contratual	140
7.1.6 Análise de Reequilíbrio/Reajuste Econômico-Financeiro	140
7.2 A PLANILHA DE CUSTOS	140
7.2.1 Apresentação	141
7.2.2 Remuneração	141
7.2.3 Benefícios mensais e diários.....	146
7.2.4 Encargos sociais e trabalhistas	148

7.2.5 13º salário, adicional de férias e férias.....	154
7.2.6 Provisões para rescisão	157
7.2.7 Custo de reposição do profissional ausente.....	159
7.2.8 Consolidação do módulo - Encargos sociais e trabalhistas	160
7.2.9 Cenários hipotéticos de encargos sociais e trabalhistas	164
7.2.10 Insumos Diversos	165
7.2.11 Custos indiretos, tributos e lucros	167
7.3 CONCLUSÃO	174
REFERÊNCIAS.....	175

8 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL177

Aline Michele Buss Pereira

Andréia de Oliveira dos Santos Carolina da Conceição

Gustavo Adolfo Carrozzino

8.1 INTRODUÇÃO	177
8.2 O QUE É UM RPPS	178
8.3 QUEBRA DE PARADIGMA – UM NOVO OLHAR SOBRE O CONTROLE INTERNO DOS RPPS	179
8.4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE	180
8.4.1 Balanço Patrimonial.....	180
8.4.2 Balanço da Receita.....	180
8.4.3 Relatório de Folha de Pagamento	180
8.4.4 CADPREV	180
8.4.5 Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP	180
8.4.6 Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses - DIPR.....	181
8.4.7 Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos - DAIR	181
8.4.8 Demonstrativo da Política de Investimentos - DPIN	181
8.4.9 Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA.....	182
8.5 SUGESTÃO DE ITENS A CONTROLAR	182
8.5.1 CRP	182
8.5.2 Receita	184
8.5.3 Controle da Consistência da Base de Incidência de Contribuição Previdenciária	184
8.5.4 Adimplência / Tempestividade de Contribuição	185
8.5.5 Adimplência / Tempestividade de Parcelamento	186
8.5.6 Registro Contábil do Passivo Atuarial	188
8.5.7 Execução da Avaliação Atuarial	188
8.5.8 Redução de Plano de Custeio	190
REFERÊNCIAS.....	192

PALAVRA DO PRESIDENTE

É com prazer e orgulho que, em nome do Tribunal de Contas do Estado Rio Grande do Sul (TCE-RS), apresento a 3ª edição do livro “Controles Interno Municipal - Estudos e Casos Práticos”, trabalho que vem sendo desenvolvido desde 2019 e que se integra à decisiva missão pedagógica desempenhada pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Como Órgãos independentes e com autonomia constitucional para exercer o controle externo sobre a gestão pública no Brasil, os Tribunais de Contas têm a extraordinária responsabilidade de assegurar a boa aplicação dos recursos públicos o que envolve, amiúde, sanções aos gestores, como glosas e multas. Essa dimensão fiscalizadora, entretanto, não pode prescindir da orientação, da recomendação e da capacitação que devem ser oferecidas pelos Tribunais a todos os interessados. Por isso, costumamos dizer que os Tribunais de Contas são parceiros dos gestores públicos, porque, assim como eles, buscamos os mesmos objetivos e queremos contribuir para que a povo do Rio Grande receba, cada vez mais, políticas públicas eficientes, concebidas com os mais elevados compromissos democráticos e republicanos.

Nesta edição, demos ênfase às atualizações que foram realizadas no capítulo de Sistema de Controle Interno, que, dentre outros temas, responde às demandas apresentadas pela Nova Lei de Licitações e Contratos, bem como às normas mais recentes emitidas pelo próprio Tribunal. Também foram realizadas atualizações expressivas nos capítulos que tratam das Receitas Municipais e do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), tendo em conta as mudanças legislativas, assim como os entendimentos firmados pelo TCE-RS e pelas demais instituições de controle.

A 3ª edição dessa obra vem a público conjuntamente com a nova edição do curso sobre Controle Interno Municipal, que pretende capacitar os agentes municipais encarregados dessa tarefa tão importante. Dessa forma, o TCE-RS reafirma o seu papel na área da formação, oferecendo uma valiosa

contribuição às gestões públicas que estarão tanto mais habilitadas a alcançar resultados significativos quanto mais capacitados forem os seus servidores.

Atentos aos debates em curso no Congresso Nacional como, por exemplo, sobre a Reforma Tributária e acompanhando a evolução do direito brasileiro e a jurisprudência dos tribunais superiores, temos consciência da necessidade de seguir atualizando nossos manuais e cursos, tarefa para a qual contamos com a atenção e a competência de nosso qualificado quadro técnico.

Aproveito a oportunidade, por fim, para parabenizar a equipe responsável pelas atualizações disponibilizadas nessa edição, bem como a nossa Escola de Gestão e Controle (ESCG), pela qualidade do trabalho desenvolvido.

Conselheiro Alexandre Postal

Presidente do TCE-RS

NOTA À 3ª EDIÇÃO

Em 2019, instigados pela Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, grupo de servidores juntaram suas experiências em áreas chaves da gestão municipal e lançaram a 1ª edição do Curso de Controle Interno Municipal - Estudos e Casos Práticos, tanto de forma escrita como em ambiente virtual.

Seguindo o compromisso de nossa Escola e do nosso Tribunal em orientar os gestores públicos e os servidores do nosso Estado e dos municípios, o curso foi atualizado para uma segunda edição, lançada em 2021.

Mudanças legislativas seguiram ocorrendo, em especial a promulgação da Lei nº 14.133/2021, a chamada “Nova Lei das Licitações”, que em muito fortaleceu as atribuições dos agentes de controle interno. Mais ainda foi afirmada a competência das Unidades Centrais de Controle Interno em prestar orientação, fiscalizar e atestar legalidade de atos dentro da administração pública.

Assim, mais uma vez não nos furtamos em atualizar e apresentar a 3ª edição do nosso curso, que destaca a atuação dos órgãos de controle interno municipais em diferentes matérias e seu relacionamento com o TCE/RS. São apresentadas também reflexões sobre o papel e a importância das atividades dos agentes de controles internos, em benefício da Administração Pública e da sociedade.

Novamente agradeço o empenho dos colegas autores, pela colaboração nesta obra, e todo apoio dos servidores da Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena para o lançamento desta nova edição!

Eda Regina Doederlein Schwartz
Auditora Pública Externa – TCE/RS

APRESENTAÇÃO (2ª Edição)

No exercício de sua missão institucional, e em consonância com as diretrizes contempladas em seu Planejamento Estratégico, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS contribui na indução de boas práticas, implementações e melhorias na estruturação e no funcionamento dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades fiscalizados.

Mesmo diante da triste e trágica pandemia que vivenciamos desde o início de 2020, e que levou o Tribunal de Contas do Estado a adotar a modalidade de trabalho remoto para segurança de seus servidores e dos seus jurisdicionados, nossa instituição não deixou de exercer seu papel pedagógico e orientativo para os gestores e servidores públicos. Nesse sentido, pode ser citada a oferta dos cursos na modalidade de Ensino à Distância sobre “Controle interno municipal: estudos e casos práticos – 2ª edição” e a “Capacitação de Controles Internos sobre a Lei Anticorrupção”.

Em continuidade aos projetos de capacitação, com o esforço e comprometimento dos(as) colegas envolvidos(as) no projeto - a quem registro o reconhecimento e a satisfação pelo trabalho realizado, e com a qualidade atestada pela nossa Escola Superior de Gestão e Controle (ESCG), atualizamos o conteúdo deste livro em conjunto com a 3ª edição do curso sobre Controle Interno Municipal, oferecendo material de formação aos agentes de controle interno e demais interessados, para que possam propiciar melhores serviços públicos e efetivas entregas ao cidadão-usuário.

Cabe registrar que a presente edição não contemplou as atualizações legais da nova Lei de Licitações, pois quando da conclusão da revisão dos capítulos dessa obra, a referida legislação não havia sido sancionada.

Mesmo não sendo possível abranger todo o universo de matérias e situações técnicas inerentes aos controles internos, este trabalho segue com o propósito de difundir e ressaltar as atribuições dos

agentes de controle interno municipais, sempre dentro de uma visão sistêmica de Controle Interno e de atuação conjunta das instâncias de controle (Unidade de Controle Interno e Tribunal de Contas).

Quando as instituições trabalham na mesma sintonia, existe mais sucesso na atividade pública, cujo beneficiário é o cidadão!

Estilac Martins Rodrigues Xavier

Presidente do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul

APRESENTAÇÃO (1ª Edição¹)

Caro colega, agente municipal de controle interno! Este curso de competências, técnicas de auditoria e estratégias de fiscalização foi, cuidadosamente, pensado para você, profissional que efetiva as tão relevantes ações de controle no seu município.

No Rio Grande do Sul, são 497 municípios, de tal modo que nossas atividades impactam, diretamente, a vida de mais de 11 milhões de gaúchas e gaúchos distribuídos em 281.730Km². São bilhões de reais que passam por nossas competências fiscalizatórias, cabendo a nós, com base na Constituição Federal de 1988, contribuir para a observância da regularidade nas questões financeiras, contábeis, orçamentárias, patrimoniais e operacionais da gestão pública.

Cotidianamente, deparamo-nos com irregularidades na arrecadação e na aplicação das verbas públicas. Algumas singelas, outras gravosas. O que todos queremos, com ações de controle e fiscalização, em verdade, é a melhoria das políticas públicas, de um modo geral, em especial nas áreas de educação, saúde, segurança, assistência social, infraestrutura e tantas outras que constituem a base de uma sociedade justa, igualitária e plenamente desenvolvida.

Nosso Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), ao mensurar padrões de longevidade, educação e renda, ainda é sobremodo acanhado para as dimensões das nossas potencialidades. É preciso avançar. E instituições de controle, auditagem e fiscalização estarão sempre na agenda do desenvolvimento local, regional e nacional – em especial a (in)efetividade das suas práticas.

Adotando-se um paradigma humanocentrista, é possível cravar, sem muitas hesitações: a sociedade gaúcha (e brasileira), em primeiro e último plano, mas, também, o nosso Estado (local, regional e nacional) precisam planejar, elaborar, executar, controlar e avaliar políticas públicas articuladas que mirem a inclusão e a redução das nossas abissais desigualdades socioeconômicas, conjugando-se nessa caminhada a preservação do nosso meio ambiente e do nosso planeta.

¹ Texto revisado pelo autor.

Cada um dos capítulos desta obra foi pensado para dividir, com você, elementos e subsídios, colhidos de nossas experiências e práticas na Corte de Contas. Um dos intuitos é gerar discussões e aperfeiçoamentos continuados. A leitura atenta deste livro e do material de apoio o irá capacitar para o exercício das suas funções e para o efetivo controle, inclusive social, da gestão pública. Aqui, há que ter presente a atuação sinérgica integrada dos controles interno e externo, conforme preceitos constitucionais (art. 74, inciso IV e §1º), a Resolução TCE/RS nº 936/2012 e a disponibilização do —Espaço do Controle Interno|| pela Corte de Contas gaúcha.

Por fim, anota-se que a totalidade dos desperdícios de recursos públicos se dá por corrupção ou por ineficiências do próprio setor público. Aqui começamos a nossa empreitada!

Aqui começamos a nossa empreitada!

Leonardo Jorge Victor Nascente Ferreira

Auditor Público Externo – TCE/RS

NOTA DA ORGANIZADORA (1ª Edição)

Esta coletânea trata de abordagens atuais de auditoria e trazem reflexões sobre o papel e a importância das atividades dos agentes de controles internos, em benefício da Administração Pública e da sociedade. Os estudos dos colegas autores, a quem agradeço a participação nessa obra, foram elaborados tendo como base normativa a atual redação da Lei nº 8.666/1993 - legislação sobre normas para licitações e contratos da Administração Pública. O projeto da nova Lei de Licitações (PL nº 1292/95) foi aprovado, recentemente, na Câmara dos Deputados, em 17/09/2019, e retornou ao Senado para chancela, não se encontrando vigente até o lançamento dessa primeira edição.

Eda Regina Doederlein Schwartz
Auditora Pública Externa – TCE/RS

1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Leonardo José Andriolo
Eda Regina Doederlein Schwartz
Gerson Luís Batistella

1.1. ESCLARECENDO CONCEITOS

O primeiro capítulo de nosso Curso de Ensino à Distância propõe-se a discorrer sobre as atribuições, a atuação e a importância da Unidade Central de Controle Interno (UCCI) e dos controles internos para a administração pública.

Para início de conversa, é importante esclarecer alguns conceitos relacionados com o controle interno. Na verdade, o controle interno não é uma criação da administração pública, mas uma prática utilizada há muito tempo também na iniciativa privada. Um conceito geral, que vale tanto para as empresas como para o setor público, foi estabelecido da seguinte forma pelo *American Institute of Certified Public Accountant* – (apud ATTIE, 2000, p.110):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Tratando especificamente da administração pública, é necessário estabelecer a diferença entre ‘controles internos’ e a ‘unidade central de controle interno’.

Controles internos são processos conduzidos pela administração e outros profissionais da entidade para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que os objetivos sejam alcançados respeitando-se os princípios constitucionais da administração pública.

Esses procedimentos são políticas administrativas, normas, rotinas, metodologias, orientações, enfim, todas as medidas adotadas pela organização com vistas à adequada execução das ações e redução de riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos estabelecidos.

Sabemos que algumas áreas administrativas, por serem responsáveis pelo gerenciamento de valores financeiros ou patrimoniais, oferecem elevado risco de haver perda, desvio ou fraude. Para melhor gerenciar esses riscos, diminuindo ao máximo a probabilidade de que ocorram, é necessário estabelecer procedimentos administrativos, tais como controles de acesso, controles de entrada e saída de colaboradores e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, segregação de funções, confirmação de operações por um supervisor. Por exemplo: os equipamentos, os estoques, os títulos,

o dinheiro e outros bens que precisam ser protegidos fisicamente, devem ser contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle.

Nesse sentido, a execução dos controles internos é de responsabilidade de todas as unidades, agentes e níveis organizacionais: ou seja, todos, dentro da sua área de atuação, são responsáveis pela execução dos processos de trabalho, pela identificação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos. E a UCCI é responsável por coordenar essas atividades. Em outras palavras, esse setor assume responsabilidade pela avaliação da eficácia dos controles internos mantidos pelas unidades integrantes da estrutura administrativa.

Acórdão TCU nº 2.622/2015 – Plenário sobre a diferença de controle interno X auditoria interna (= UCCI):

9.5. recomendar à (...) que continue a orientar as organizações sob sua esfera de atuação para que:

9.5.1. observem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de gestão à unidade de auditoria interna;

9.5.2. em decorrência da distinção conceitual acima, avaliem a necessidade de segregar as atribuições e competências das atuais secretarias de controle interno (ou equivalentes), de forma que a mesma unidade organizacional não possua concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna;

Alguns requisitos são fundamentais para que a unidade central de controle interno seja efetiva em suas funções:

- estar vinculada diretamente ao chefe do poder/entidade;
- possuir estrutura física para realização das atividades;
- ter um corpo técnico composto por funcionários concursados, em quantidade adequada para a realização das atividades;
- possuir funcionários treinados e com qualificação compatível com as atribuições;
- possuir, os agentes de controle interno, salvaguardas remuneratórias e de independência de atuação;
- receber do Executivo Municipal recursos financeiros para seu funcionamento, ou seja, deve haver a previsão de recursos específicos na Lei Orçamentária Anual para a execução das atividades para as quais eles foram previstos (importante ressaltar que as despesas específicas para as atividades pertinentes ao controle interno municipal devem ser evidenciadas na Subfunção nº 124, conforme Anexo Único da Portaria do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG nº 42/1999);
- ser responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos;
- ter como objetivos o aprimoramento dos controles internos;
- identificar e alertar o gestor de cada unidade ao máximo.

Por fim, temos o Sistema de Controle Interno - SCI. Sistema é um conjunto de partes coordenadas, que se articulam entre si, com vistas a atingir determinados objetivos, onde cada elemento é parte fundamental do funcionamento de todo sistema.

Aplicando esse conceito geral, pode-se dizer que o SCI é um conjunto de métodos, normas, princípios e procedimentos, coordenados de forma a propiciar a avaliação da gestão pública quanto aos aspectos orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, verificando a legalidade, eficácia, eficiência e economicidade. É formado pelo conjunto de unidades técnicas integradas e articuladas a partir de uma unidade central de controle interno, criada na estrutura organizacional.

Nesse contexto, o SCI integra as atividades e procedimentos de controle relativos aos processos de trabalho executados por todo o corpo funcional da organização.

1.2. BASE LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As normas legais que regulam o sistema de controle interno no âmbito da administração pública são amplamente conhecidas. Ainda assim, por uma questão didática, vamos reproduzir aqui as principais, começando-se pela Carta Magna.

Constituição Federal

A Constituição Federal fixa atribuições ao sistema de controle interno em diversos dispositivos:

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;

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.

Lei Federal nº 4.320/1964 – Lei das Normas Gerais de Direito Financeiro

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Decreto Lei nº 200/1967, dispõe sobre a organização da Administração Federal

CAPÍTULO V DO CONTRÔLE

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Lei Federal nº 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

[...]

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

Lei Complementar Federal nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

- I - Chefe do Poder Executivo;
- II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
- IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

[...]

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Lei Federal nº 13.979/2020 – Lei sobre medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública

Art. 4º-K. Os órgãos de controle interno e externo priorizarão a análise e a manifestação quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade das despesas decorrentes dos contratos ou das aquisições realizadas com fundamento nesta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.065, de 2020).

Lei nº 14.133/2021 – Nova Lei de Licitações

A Nova Lei de Licitações reconheceu a imprescindibilidade de um sistema de controle interno eficaz². São diversos os artigos que tratam de atribuições dos órgãos de controle e dos agentes de controle interno da administração pública, especialmente sobre o controle que deve haver nas contratações públicas, por todos os envolvidos (contratantes³, controles interno, externo e social, assessoria jurídica, etc.), com a utilização obrigatória de ferramentas de planejamento, de segregação de funções, de instrumentos de controle preventivo e de gestão de riscos. São aproximadamente 25 menções a ‘controle interno’, ‘controles internos’, ‘controle preventivo’, ‘controle prévio’ e ‘órgãos de controle’⁴, enquanto que na Lei nº 8.666/1993 a expressão ‘controle interno’ é mencionada apenas seis vezes, sempre de forma associada aos tribunais de contas.

Transcreve-se o Capítulo III dessa legislação, que traz, de forma sintética, outras normativas sobre o controle das contratações públicas, como a Lei nº 12.527/2011, que regula o acesso às informações públicas:

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;

III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas.

§ 1º Na forma de regulamento, a implementação das práticas a que se refere o **caput** deste artigo será de responsabilidade da alta administração do órgão ou entidade e levará em consideração os custos e os benefícios decorrentes de sua implementação, optando-se pelas medidas que promovam relações íntegras e confiáveis, com segurança jurídica para todos os envolvidos, e que produzam o resultado mais vantajoso para a Administração, com eficiência, eficácia e efetividade nas contratações públicas.

§ 2º Para a realização de suas atividades, os órgãos de controle deverão ter acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização dos trabalhos, inclusive aos documentos classificados pelo órgão ou entidade nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e o órgão de controle com o qual foi compartilhada eventual informação sigilosa tornar-se-á corresponsável pela manutenção do seu sigilo.

§ 3º Os integrantes das linhas de defesa a que se referem os incisos I, II e III do **caput** deste artigo observarão o seguinte:

I - quando constatarem simples impropriedade formal, adotarão medidas para o seu saneamento e para a mitigação de riscos de sua nova ocorrência, preferencialmente com o aperfeiçoamento dos controles preventivos e com a capacitação dos agentes públicos responsáveis;

II - quando constatarem irregularidade que configure dano à Administração, sem prejuízo das medidas previstas no inciso I deste § 3º, adotarão as providências necessárias para a apuração das infrações administrativas, observadas a segregação de funções e a necessidade de individualização das condu-

² Lima entende que “Isso indica como o legislador, acertadamente, compreendeu a relevância estratégica da atuação do controle interno para que sejam alcançados os objetivos do processo licitatório [...]”.

³ Esses, por exemplo, devem desenvolver um programa de integridade, que será, inclusive, critério de desempate entre propostas licitatórias (art. 60, inc. IV), e será considerado quando da aplicação de sanções administrativas em decorrência de infrações (art. 156, §1º).

⁴ §§ 2º e 3º do art. 7º, parágrafo único do art. 11, inc. IV do art. 19, inc. I do art. 24, inc. IV do art. 60, § 3º do art. 117, §§ 1º e 2º do art. 141, inc. V do § 1º do art. 156 e arts. 169 e 170.

tas, bem como remeterão ao Ministério Público competente cópias dos documentos cabíveis para a apuração dos ilícitos de sua competência.

Art. 170. Os órgãos de controle adotarão, na fiscalização dos atos previstos nesta Lei, critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco e considerarão as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis e os resultados obtidos com a contratação, observado o disposto no § 3º do art. 169 desta Lei.

§ 1º As razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis deverão ser encaminhadas aos órgãos de controle até a conclusão da fase de instrução do processo e não poderão ser desentranhadas dos autos.

§ 2º A omissão na prestação das informações não impedirá as deliberações dos órgãos de controle nem retardará a aplicação de qualquer de seus prazos de tramitação e de deliberação.

§ 3º Os órgãos de controle desconsiderarão os documentos impertinentes, meramente protelatórios ou de nenhum interesse para o esclarecimento dos fatos.

§ 4º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar aos órgãos de controle interno ou ao tribunal de contas competente contra irregularidades na aplicação desta Lei.

[...]

(grifos originais)

Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI emitiu as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI. Dentre elas, as Normas para Auditoria de Conformidade - ISSAI 4000, traduzidas em 2017 para nossa língua (auditoria de conformidade é realizada em ambientes onde a conformidade com normas é o foco principal da auditoria). Essa norma coloca como requisito, dentre outros, que “o auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetivos da auditoria” (ISSAI 4000:131). Como exemplo, o ponto 135 refere que:

Um sistema de controle interno é composto de políticas, estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade auditada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios. Um sistema eficaz pode salvaguardar os ativos da entidade auditada, facilitar a comunicação interna e externa e ajudar a entidade auditada a cumprir com as normas pertinentes. O auditor precisa obter um entendimento de todos os componentes de um sistema de controle interno: o ambiente de controle, o processo de avaliação de risco da entidade, o sistema de informações, as atividades de controle relevantes para a auditoria e o monitoramento do controle relevante para a auditoria.

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP - Nível 2: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.

Trata-se da tradução de normas internacionais da INTOSAI pelo Tribunal de Contas da União, revisado pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do Instituto Rui Barbosa – IRB e submetidas à audiência pública. Dentre elas está a ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, que fornece informações detalhadas sobre o propósito e a aplicabilidade das normas, no contexto da auditoria no setor público, os respectivos elementos e os princípios aplicáveis.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.135/2008 – NBCT 16.8

Esta norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, com o objetivo de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando a contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

A partir daqui, serão apresentadas as normas legais vigentes no Estado do Rio Grande do Sul, iniciando-se pela Constituição Estadual gaúcha:

Constituição Estadual

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal.

Art. 71. O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas, ao qual compete, além das atribuições previstas nos arts. 71 e 96 da Constituição Federal, adaptados ao Estado, emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente.

[...]

§ 2.º O Tribunal de Contas terá amplo poder de investigação, cabendo-lhe requisitar e examinar, diretamente ou através de seu corpo técnico, a qualquer tempo, todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições.

§ 3.º Não poderá ser negada qualquer informação, a pretexto de sigilo, ao Tribunal de Contas.

[...]

§ 5.º Compete ao Tribunal de Contas avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades por ele fiscalizados.

Art. 72. O Tribunal de Contas do Estado encaminhará à Assembleia Legislativa, anualmente, relatório da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação de recursos públicos, bem como dos respectivos quadros demonstrativos de pessoal.

[...]

Art. 76. O sistema de controle interno previsto no art. 74 da Constituição Federal terá, no Estado, organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei

Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência, sob pena de responsabilidade, ao Tribunal de Contas do Estado, o qual comunicará a ocorrência, em caráter reservado, à Mesa da Assembleia Legislativa. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 4, de 15/12/93)

Resolução nº 936/2012 do TCE/RS

Esse ato normativo do Tribunal de Contas/RS dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e no funcionamento do sistema de controle interno municipal. Dentre as diretrizes dispostas, destacamos as que consideramos principais.

Os artigos 3º e 4º tratam da instituição do sistema de controle interno por meio de lei municipal de iniciativa do Poder Executivo, a qual deverá contemplar as atribuições previstas no artigo 74, incisos I a IV, da Constituição, e prever que os órgãos e entidades da Administração Municipal, direta e indireta, além do Poder Legislativo, submetem-se à fiscalização da UCCI.

Lembrete:

Importante salientar que no ordenamento jurídico vigente é competência do chefe do Poder Executivo municipal a proposição de lei específica para instituir o SCI, a qual consiste em relevante instrumento para a efetividade das ações de controle da administração pública. A legislação municipal deve definir, dentre outros, a estrutura organizacional da UCCI, suas atribuições e da respectiva forma de exercício.

A alínea “b” do inciso II do art. 3º dispõe que a legislação municipal indique os itens de verificação obrigatória por parte do controle interno, contemplando, em especial, as áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento do parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101/2000.

Também deve constar em lei municipal a fixação de prazos a serem cumpridos pelos órgãos e entidades auditados internamente para resposta aos questionamentos formulados e aos relatórios elaborados pela UCCI, assim como para a adoção das medidas corretivas demandadas.

Nessa mesma seara, deve haver a indicação do dever de os responsáveis pela UCCI darem ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências, **sob pena de sua responsabilização** solidária (sobre responsabilização, vide a seguir o que consta no Regimento Interno do TCE/RS), nos termos do disposto no artigo 74, § 1º, da Constituição.

Em seguida, o art. 4º da Resolução nº 936/2012 define que os itens com exame obrigatório devem ser no mínimo os seguintes:

I - quanto às receitas, o exame:

- a) das transferências intergovernamentais;
- b) do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local;
- c) da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE;
- d) das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

II - quanto às despesas e ao conjunto da gestão:

- a) exame da execução da folha de pagamento;
- b) exame da manutenção da frota de veículos e equipamentos;
- c) exame do controle e acompanhamento dos bens patrimoniais;
- d) exame dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor;
- e) acompanhamento dos limites dos gastos com pessoal;
- f) acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e com as ações e serviços públicos de saúde;
- g) exame da gestão dos regimes próprios de previdência;
- h) exame da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades do direito privado.

III - quanto às admissões de pessoal:

- a) manifestação sobre a legalidade dos atos de admissão de pessoal por concurso, por processo seletivo público e mediante contratação por tempo determinado;
- b) manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos derivados de pessoal.

Lembrete:

Os itens de exame obrigatório devem ter previsão em lei municipal.

O art. 5º trata da composição da UCCI (vide subitem 1.3.).

O art. 6º, por sua vez, dispõe sobre a necessidade de definição, por parte do Município, de normas regulamentares próprias pertinentes ao funcionamento do sistema de controle interno.

Lembrete:

Além dessas normas e as a seguir elencadas, as atividades de controle interno deverão ser objeto de legislação própria de cada município, atendendo ao estabelecido na legislação acima citada.

Resolução TCE/RS nº 1.028/2015

Essa resolução apresenta o Regimento Interno do TCE/RS, sendo que recentemente houve alterações concernentes também à responsabilização dos agentes.

Capítulo II - CONTAS ANUAIS DO PREFEITO MUNICIPAL (Redação dada pela Resolução nº 1128/2020)

Art. 73. O processo de contas anuais do Prefeito municipal poderá ser integrado por procedimentos de auditoria e inspeção destinados ao exame de aspectos relevantes do governo, bem como por elementos preparados pelo controle interno e por dados baseados na movimentação de créditos, recursos financeiros e bens. (Redação dada pela Resolução nº 1128/2020)

[...]

Capítulo III - DAS CONTAS ORDINÁRIAS DOS DEMAIS RESPONSÁVEIS POR RECURSOS PÚBLICOS (Redação dada pela Resolução nº 1128/2020)

Art. 79. O processo de contas ordinárias poderá ser integrado por procedimentos de auditoria e inspeção destinados ao exame dos atos praticados e fatos ocorridos em determinado exercício ou administração, ou, ainda, em parte dos mesmos, bem como por elementos preparados pelo controle interno e por dados baseados na movimentação de créditos, recursos financeiros e bens.

[...]

Capítulo VII - DAS CIENTIFICAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Art. 100 A cientificação é o procedimento por meio do qual, nos termos dos ditames constitucionais, os responsáveis pelo sistema de controle interno darão conhecimento ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade por eles constatada.

§ 1º Ao procederem à cientificação, os responsáveis deverão manifestar-se sobre os fatos verificados e anexar toda a documentação de que dispuserem, objetivando corroborar suas alegações.

§ 2º A omissão na adoção do procedimento referido neste artigo implicará responsabilidade solidária do agente.

[...]

TÍTULO IX - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 139. É pessoal a responsabilidade dos agentes públicos e privados perante o Tribunal de Contas, de forma individual ou solidária, em face de irregularidades ou ilegalidades constatadas. (Redação dada pela Resolução nº 1128/2020)

[...]

Art. 141. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilização dos agentes que lhe derem causa. (Redação dada pela Resolução nº 1128/2020)

Resolução TCE/RS nº 1.134/2020

Esta resolução dispõe sobre prazos, documentos e informações que deverão ser entregues ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul para exame das contas anuais e ordinárias da esfera municipal. A normativa substitui a Resolução nº 1.099, de 07/11/2018, e teve vigência a partir de 2021. O regramento indica os documentos e informações que compõem os processos de contas anuais e ordinárias da esfera municipal, para fins de exame, determinando, também, os prazos de entrega e quem deve assiná-los para fins de envio ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Dentre esses documentos a serem enviados pelo Prefeito Municipal, constam dois importantes que são emitidos pela Unidade Central de Controle Interno:

Art. 2º Para o exame das contas anuais dos Prefeitos Municipais deverão ser entregues os seguintes documentos:

[...]

II - a cada quadrimestre ou semestre, em até 30 (trinta) dias corridos após o encerramento do período a que corresponder, conforme o número de habitantes do Município, o Relatório de Gestão Fiscal - RGF, acompanhado obrigatoriamente da **Manifestação da Unidade Central de Controle Interno - UCCI sobre o cumprimento da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000**, ambos gerados pelo SIAPC/PAD e pelo Sistema Manifestação Conclusiva do Controle Interno - MCI, respectivamente;

[...]

IV - anualmente, até o dia 30 (trinta) de março do exercício seguinte:

[...]

b) **relatório e parecer conclusivo do responsável pela UCCI sobre as contas do ano anterior** em que conste, no mínimo: o atingimento, ou não, das metas estabelecidas na Lei Orçamentária Anual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Plano Plurianual; a regularidade e tempestividade das conciliações bancárias, da guarda pela Unidade de Pessoal das declarações de bens e rendas dos agentes públicos, da realização do inventário de bens patrimoniais, seus resultados e providências; sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis; sobre o cumprimento das decisões deste Tribunal de Contas, prolatadas no exercício correspondente ao da prestação de contas, independentemente do ano do processo; e demais temas que julgue relevantes;

[...]

Art. 3º Para o exame das contas ordinárias dos Presidentes das Câmaras Municipais deverão ser entregues os seguintes documentos:

[...]

II - a cada quadrimestre ou semestre, em até 30 (trinta) dias corridos após o encerramento do período a que corresponder, conforme o número de habitantes do Município, o Relatório de Gestão Fiscal - RGF, acompanhado obrigatoriamente da **Manifestação da Unidade Central de Controle Interno - UCCI sobre o cumprimento da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000**, ambos gerados pelo SIAPC/PAD e pelo MCI, respectivamente; e

[..]

IV - anualmente, até o dia 30 (trinta) de março do exercício seguinte:

[..]

b) **relatório e parecer conclusivo do responsável pela UCCI sobre as contas do ano anterior** em que conste, no mínimo: a regularidade e tempestividade das conciliações bancárias, da guarda pela Unidade de Pessoal das declarações de bens e rendas dos agentes públicos, da realização do inventário de bens patrimoniais, seus resultados e providências; sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis; sobre o cumprimento das decisões deste Tribunal de Contas, prolatadas no exercício correspondente ao da prestação de contas, independentemente do ano do processo; e demais temas que julgue relevantes;

[..]

Art. 4º Para o exame das contas ordinárias dos administradores das entidades da administração indireta, inclusive consórcios, deverão ser entregues os seguintes documentos:

[...]

III - anualmente, até o dia 30 (trinta) de abril do exercício seguinte, no caso das entidades legalmente submetidas à Lei Federal nº 4.320, de 1964, os seguintes documentos:

[...]

d) **relatório e parecer conclusivo do responsável pela UCCI sobre as contas do ano anterior** em que conste, no mínimo: a regularidade e tempestividade das conciliações bancárias, da guarda pela Unidade de Pessoal das declarações de bens e rendas dos agentes públicos, da realização do inventário de bens patrimoniais, seus resultados e providências; sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis; sobre o cumprimento das decisões deste Tribunal de Contas, prolatadas no exercício correspondente ao da prestação de contas, independentemente do ano do processo; e demais temas que julgue relevantes;

[...]

IV - anualmente, até o dia 30 (trinta) de junho do exercício seguinte, no caso das sociedades de economia mista, empresas públicas e demais entidades legalmente submetidas à Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os seguintes documentos:

[...]

e) **relatório e parecer conclusivo do responsável pela UCCI sobre as contas do ano anterior** que conste, no mínimo: a regularidade e tempestividade das conciliações bancárias, da guarda pela Unidade de Pessoal das declarações de bens e rendas dos agentes públicos, da realização do inventário de bens patrimoniais, seus resultados e providências; sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis; sobre o cumprimento das decisões deste Tribunal de Contas, prolatadas no exercício correspondente ao da prestação de contas, independentemente do ano do processo; e demais temas que julgue relevantes;

[...]

Art. 5º Os documentos e informações encaminhados em observância a esta Resolução deverão ser assinados eletronicamente pelos indicados no Anexo II.

§ 1º Os documentos gerados de forma eletrônica e automática a partir do SIAPC/PAD e MCI deverão ser assinados eletronicamente pelos agentes públicos que estiverem à frente da gestão do órgão/entidade no momento de seu envio, inclusive pelos que estiverem respondendo pelas áreas de administração financeira, contabilidade, **controle interno** e folha de pagamento, entre outros.

Resolução TCE/RS nº 1.142/2021

Dispõe sobre os critérios a serem observados na apreciação das contas anuais, para fins de emissão de parecer prévio, e no julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta.

Art. 2º A prática dos seguintes atos ou omissões, arrolados exemplificativamente abaixo, poderá ensejar, conforme a natureza e o objeto do processo, a emissão de parecer prévio desfavorável ou favorável, com ressalvas, sobre as contas anuais do Chefe do Poder Executivo ou o julgamento pela irregularidade ou regularidade, com ressalvas, das contas dos administradores e demais responsáveis:

[...]

II - quanto ao sistema de controle interno:

a) ausência de sistema de controle interno ou o não atingimento das finalidades que lhe são cometidas pelo artigo 74 da Constituição da República, o que poderá estar caracterizado pela ocorrência, entre outras, de quaisquer das situações mencionadas abaixo:

1. não instituição do sistema ou a sua instituição sem estrutura adequada e suficiente;
2. deficiência na atuação dos órgãos que compõem o sistema; ou
3. não atendimento injustificado, por parte da Administração, das recomendações emitidas pelo sistema.

1.3. O AGENTE DE CONTROLE INTERNO

Genericamente aqui denominado “agente de controle interno”, trata-se do servidor imbuído das atribuições de elaborar procedimentos técnicos, examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos de uma organização, com o objetivo de evitar riscos de fraudes, erros, ineficiências e outras irregularidades, assim como ajudar a eliminar desperdícios, facilitar tarefas, apoiar a gestão e os demais servidores da entidade.

Em relação a esse corpo técnico, o recomendável é a criação de cargos efetivos específicos para esse fim (auditor/agente de controle interno ou designação similar⁵), com o respectivo provimento mediante concurso. Essa é a maneira mais eficiente de se materializar o agir independente por parte dos servidores, possibilitando-lhes o pleno exercício das atribuições de seus cargos.

A Resolução nº 936/2012 do Tribunal de Contas do RS, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal, estabelece, em seu art. 5º, que **a UCCI deverá ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo (mesmo que não sendo concursado especificamente para o cargo denominado de agente de controle interno ou equivalente)**, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade. Ou seja, servidor ocupante de cargo não exclusivo da UCCI, cujas atribuições não se coadunem com as atividades da citada Unidade, não podem nela atuar.

O atendimento dessa norma é essencial para garantir autonomia e independência aos agentes de controle interno. A Administração Municipal, ao instituir a UCCI, deve assegurar condições adequadas para exercício das atividades, incluindo pessoal suficiente e devidamente qualificado e garantindo independência administrativa e gerencial.

Os servidores da UCCI deverão ter conhecimentos, no mínimo, contábeis, jurídicos e de administração pública para bem desempenhar suas funções, sendo exigível a formação em nível

⁵ Em pesquisa realizada pela Escola Superior de Gestão e Controle do TCE/RS, para realização de um diagnóstico dos controles internos nos municípios do RS, apresentado no III Encontro de Controles Internos do RS – 2019, foi constatada a existência de 953 “agentes de controle interno” naquele exercício, que possuíam 269 denominações diferentes. Já em relação ao cargo, 25% dos agentes ocupavam cargos de “controle interno”, e 75% ocupavam outros cargos. Do total de cargos, 95% eram de provimento efetivo.

superior, nas áreas, em especial, de Ciências Contábeis, Ciências Jurídicas e Sociais e Administração Pública, podendo haver o acréscimo de outras áreas.

A atuação dos agentes de controle interno deve estar livre da influência dos gestores cujos atos serão por eles avaliados, diretriz que está consolidada pela doutrina e por organismos internacionais quando tratam da estruturação de sistemas de controle interno.

Vale ressaltar a exigência de atuação exclusiva, que é fundamental para que a UCCI possa dar conta de suas atribuições e também para garantir a **observância do princípio de controle interno da segregação de funções**, o que significa evitar que a pessoa responsável pela execução de uma operação tenha competência para registrá-la ou fiscalizá-la (ex.: separação entre funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de forma que não ocorra a autofiscalização). É por esse motivo, por exemplo, que os agentes de controle interno não devem participar do processo de gestão: não cabe à UCCI participar do processo de julgamento de licitações, de liquidação de despesas ou como fiscais de contratos administrativos. A não observância desse princípio, que é derivado do princípio da moralidade administrativa, afronta também o artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Os requisitos para o agente público de controle interno também foram contemplados na Lei Federal nº 14.133/2021, destacados no art. 7º: seu § 2º refere que os requisitos dos agentes públicos que desempenham funções essenciais para a execução da lei de licitações e contratos também se aplicam àqueles que integram órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno da Administração.

Art. 7º Caberá à autoridade máxima do órgão ou da entidade, ou a quem as normas de organização administrativa indicarem, promover gestão por competências e designar agentes públicos para o desempenho das funções essenciais à execução desta Lei que preencham os seguintes requisitos:

I - sejam, preferencialmente, servidor efetivo ou empregado público dos quadros permanentes da Administração Pública;

II - tenham atribuições relacionadas a licitações e contratos ou possuam formação compatível ou qualificação atestada por certificação profissional emitida por escola de governo criada e mantida pelo poder público; e

III - não sejam cônjuge ou companheiro de licitantes ou contratados habituais da Administração nem tenham com eles vínculo de parentesco, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, ou de natureza técnica, comercial, econômica, financeira, trabalhista e civil.

§ 1º A autoridade referida no *caput* deste artigo deverá observar o princípio da segregação de funções, vedada a designação do mesmo agente público para atuação simultânea em funções mais suscetíveis a riscos, de modo a reduzir a possibilidade de ocultação de erros e de ocorrência de fraudes na respectiva contratação.

§ 2º O disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, inclusive os requisitos estabelecidos, também se aplica aos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno da Administração.

(Grifou-se)

1.4. ATRIBUIÇÕES DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO

As atribuições da Unidade Central de Controle Interno são bastante amplas, e incluem o exame das áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão.

A verificação dos atos administrativos tem a finalidade de acompanhar a execução do planejamento realizado, garantir a legitimidade em relação aos princípios constitucionais, verificar as melhores práticas de gestão e garantir que as informações sejam fidedignas.

A atuação da UCCI se dá em três momentos: prévio, concomitante e posterior. Quando o ato é submetido antes à análise do órgão de controle, o controle é considerado prévio, pois antecede à prática do ato. O controle concomitante ocorre quando a verificação do ato se dá simultaneamente à sua execução. Já o controle posterior ou subsequente é aquele realizado após a ocorrência do fato.

A UCCI possui competência para atuação em qualquer dos três momentos do controle. No entanto, as ações terão maior efetividade quando o controle for prévio ou concomitante, a partir de critérios de materialidade, relevância e risco.

Quanto à natureza, podemos classificar as atividades de controle interno em três categorias:

Atividades de apoio⁶: dizem respeito a regulamentações e orientações gerais dirigidas à administração, como, por exemplo, orientação para a definição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à redução dos riscos, e interpretação da legislação.

Atividades de controle interno: exercício de alguns controles considerados indelegáveis, em especial os estabelecidos pela Constituição Federal (art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, relatório de Manifestação do Controle Interno - MCI referente à Prestação de Contas do Gestor, acompanhamento de resultados, entre outros).

Atividades de auditoria interna: realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão, patrimoniais e de informática em todas as áreas da administração, conforme planejamento e metodologia de trabalho, com o objetivo de aferir a observância aos procedimentos de controle e, se for o caso, aprimorá-los.

Lembrete:

A UCCI não é um órgão autorizativo, nem deliberativo, mas sim é um órgão regulamentador, orientativo e fiscalizador. Regulamenta de forma prévia, orienta de forma concomitante e audita posteriormente (BOTE-LHO, 2021)

De forma mais específica, podem ser citadas as seguintes atribuições da Unidade Central de Controle Interno:

- regulamentar de forma prévia procedimentos e rotinas das unidades que compõem a estrutura do órgão;
- comprovar a legalidade e atestar os resultados da gestão pública quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- realizar auditorias internas;
- avaliar o cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- avaliar as providências adotadas pelo gestor diante de danos causados ao erário;
- emitir parecer acerca de processos de Tomadas de Contas Especiais.
- avaliar o desempenho operacional;
- avaliar operações, processos e atividades;
- apoiar o controle externo.

Outras atribuições da UCCI foram elencadas na nova Lei de Licitações:

- apoiar a atuação dos agentes de contratação, de equipe de apoio, dos fiscais e dos gestores de contratos para o desempenho das funções essenciais à execução do disposto nessa nova legislação. (art. 8º, § 3º);
- auxiliar os órgãos responsáveis pela administração de materiais, de obras e serviços e de licitações nos modelos de minutas de editais, de termos de referência, de

⁶ Importante frisar que, como refere Botelho, toda a vez que interpretamos as palavras “apoio” e “auxílio” em uma norma, isso não envolve subordinação.

contratos padronizados e de outros documentos necessários para as atividades desses órgãos (art. 19, inc. IV);

- auxiliar os fiscais de contratos em suas dúvidas e subsidiá-los com informações relevantes para prevenir riscos na execução contratual (art. 117, § 3º);
- controlar e fiscalizar a ordem cronológica dos pagamentos dos fornecedores e prestadores de serviços (art. 141, § 32º).

O rol de atribuições dá uma ideia da importância da atividade de controle interno para a administração pública. **Por isso, essas atividades não podem ser terceirizadas!** Além disso, os auditores trabalham com dados sensíveis, como folha de pagamento de servidores, dívidas de cidadãos, cadastros tributários. Do acometimento de atribuições de controle a pessoas e/ou empresas com vínculo precário decorre a diminuição de proteção desses dados e informações. Soma-se também o risco de que os terceirizados, tendo em vista o vínculo contratual, venham a sofrer pressões, comprometendo, de forma significativa, a efetividade das atividades de controle. O Administrador Municipal, em consequência, fere também o princípio da economicidade, inserido na administração pública pelo artigo 70 da Constituição Federal, dado que é obrigação do daquele gerir os recursos financeiros na busca dos melhores resultados econômicos, do ponto de vista quantitativo e qualitativo.

Cabe referir também a possível aplicação aos municípios, de forma análoga, do que dispõe o Decreto Federal nº 9.507/2018, que trata da execução indireta, mediante contratação, de serviços da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas e das sociedades de economia mista controladas pela União. No artigo 3º dessa regulamentação é determinado que não serão objeto de execução indireta (terceirização) os serviços que:

- envolvam a tomada de decisão ou posicionamento institucional nas áreas de planejamento, coordenação, supervisão e controle (atividades-fim);
- sejam considerados estratégicos para o órgão ou a entidade, cuja terceirização possa colocar em risco o controle de processos e de conhecimentos e tecnologias (atividades estratégicas);
- estejam relacionados ao poder de polícia, de regulação, de outorga de serviços públicos e de aplicação de sanção (atividade-fim);
- 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 (atividades meio, porém com superposição do plano de cargos e salários, configurando “terceirização de mão de obra”).

1.5 IMPORTÂNCIA DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO

O controle interno assume papel importante na gestão, pois cabe a ele acompanhar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivo, as medidas que devem ser tomadas. A UCCI não é meramente um setor fiscalizador, mas também um suporte para ajudar a melhorar as rotinas internas e otimizar os processos.

Quando o sistema de controle interno é frágil ou pouco atuante, diminui a segurança quanto à avaliação dos atos de gestão, notadamente quanto aos aspectos ligados à economicidade, à eficiência e à eficácia da execução orçamentária. Além disso, tem-se um ambiente que propicia a ocorrência de erros e/ou desvios.

No sentido contrário, um sistema de controle interno bem estruturado e com atuação efetiva, gera resultados positivos para a administração pública:

- a) ao definir procedimentos, normas, rotinas, metodologias e orientações na execução das atividades administrativa e operacionais do órgão público, ocorre a redução do risco de práticas de ilegalidades e irregularidades;
- b) a realização de auditorias internas nas diferentes áreas da administração (contábil, financeira, operacional, patrimonial, de sistemas, de gestão), para verificar o cumprimento das normas legais e avaliar os resultados.
- c) o acompanhamento da gestão contribui para a transparência das contas públicas e fortalece o controle social;
- d) o fornecimento de informações fidedignas e confiáveis em relação ao acompanhamento dos indicadores e das metas é de grande valia no processo de tomada de decisão do gestor público;
- e) ao detectar eventuais falhas na modelagem dos processos de trabalho da entidade, o controle interno pode contribuir para a melhoria contínua desses processos, visando à celeridade e à qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade com eficácia, eficiência e economicidade;
- f) o apoio ao controle externo é atribuição designada pela Constituição Federal e consiste em subsídio importante para a atuação dos Tribunais de Contas.

Mencionando novamente a Lei nº 14.133/2021, essa exige em grande parte regulamentação. Deve a UCCI conduzir a regulamentação do rito processual das compras e das licitações de acordo com o previsto legalmente (exemplo: detalhar quem faz o quê dentro do processo) (BOTELHO, 2021).

É importante ressaltar que nem todos os resultados da ação da UCCI são mensuráveis. Essa atividade, por exemplo, com certeza evita que sejam cometidas fraudes que gerem prejuízos ao erário, pois gera um efeito inibidor que desestimula o agente público a cometer algum desvio, diante da elevada probabilidade do ato ser descoberto. Esse resultado, contudo, é difícil de ser quantificado, podendo gerar a falsa impressão de que as atividades do controle interno não estão sendo efetivas. Apesar dessa dificuldade de mensurar os efeitos, a criação de um ambiente de controle, onde fique evidente que os atos, procedimentos e ações realizados por servidores e gestores são objeto de verificação periódica, é a base fundamental de todo sistema de controle interno, formando uma cultura de controle.

A comunicação de irregularidades graves ao Tribunal de Contas permite a tomada de providências tempestivas no sentido de suspender atos que estejam causando prejuízos à administração pública (ou à sociedade) e aplicar as sanções cabíveis, quando for o caso. Vale registrar, nesse aspecto, que os órgãos públicos podem instruir processos de tomadas de contas especiais, que tem o objetivo de determinar a possível responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário. Esses processos devem ser acompanhados pela UCCI, que se manifestará ao final da respectiva instrução, antes do encaminhamento ao Tribunal de Contas.

1.6. ATUAÇÃO DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO

Em sequência à importância do controle interno, veremos nesse subcapítulo como a atuação da Unidade Central de Controle Interno dota a administração pública de meios para proteção do seu patrimônio, para otimização da aplicação dos recursos públicos e para proporcionar melhores resultados à sociedade.

O SCI é o conjunto de todos os controles adotados em uma entidade (seja um órgão, uma empresa, uma unidade) quando referidos em seu conjunto: políticas, manuais e procedimentos formalizados; planejamento estratégico e operacional; revisão de indicadores de negócio; controles

orçamentários, financeiros e contábeis; controles e registros operacionais; controles de acesso (segurança física e lógica); dentre outros.

Abrange os procedimentos e as normas que integram todo o processo da administração. Envolve todo corpo funcional. Todos são comprometidos com as atividades de controle, pois realizam atividades administrativas e/ou gerenciais. Exemplos: controle de licitações, controle de contratos, controle de combustíveis, planilhas em excel, controle de ponto.

A implantação de controles internos visa a dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a fidedignidade das informações divulgadas, a proteção do erário e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo, ainda, tanto segurança jurídica para atuação dos gestores como melhores resultados à sociedade.

A análise do SCI municipal tem como objetivo a verificação da efetiva estruturação e atuação desse sistema, no sentido de atender às disposições dos artigos 31, 37, 70 e 74 da Constituição Federal. Incluem-se avaliar se os controles internos estão integrados às atividades, planos, ações, políticas, sistemas, recursos e esforços de todos que trabalhem na organização; se foram implementados como uma série de ações que permeiam as atividades da organização; se são efetivos e apropriados à natureza, à complexidade, à estrutura e à missão do ente público; se trabalham com recursos de forma eficiente.

Assim, os controles internos devem existir em todos os setores do órgão ou entidade, pois são inerentes à função administrativa. À UCCI incumbe, essencialmente, a função de verificar se existem controles nas diversas fases do processo administrativo e, existindo, se são efetivos ou não.

Lembrete!

Se existem procedimentos e rotinas previamente definidos, qualquer controle exercido por um servidor já é regra de controle interno. Não é necessária a atuação da UCCI para existir o controle (BOTELHO, 2021).

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração de modo a propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas possam ser alcançados de forma eficaz e os recursos sejam utilizados de forma eficiente e econômica.

Em suas avaliações, a UCCI deve identificar se os controles internos existentes devem ser capazes de:

- proteger os bens;
- conferir a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis;
- promover a eficiência operacional;
- estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas;
- enfrentar e minimizar os riscos e fornecer segurança razoável de que os objetivos da organização estão sendo cumpridos.

Sobre a importância da atuação da UCCI!

"A atuação da Unidade Central de Controle Interno precisa ser conhecida e apoiada por todos os servidores do município, principalmente os responsáveis por setores e departamentos. Através do apoio dos colegas poderemos ter informações sobre o andamento dos processos e sobre as principais deficiências. É fundamental um trabalho integrado, pois somente dois ou três profissionais não poderão ter alcance necessário para aprimorar todo processo em tantas áreas de atuação." (por JANICE ROSANGELA SIEBENEICHLER ANTONI, servidora da Prefeitura Municipal de Venâncio Aires).

Resumindo!

Quem realiza o controle interno?

Uma unidade que integra a sua estrutura administrativa, chamada Unidade Central de Controle Interno, composta pelos agentes de controle interno, e por todas as pessoas que integram uma estrutura administrativa.

Quem operacionaliza os controles internos?

São operacionalizados de forma integrada pela Direção e pelo corpo de servidores da organização.

São destinados a que?

A enfrentar e minimizar os riscos e fornecer segurança razoável de que os objetivos da organização estão sendo cumpridos.

Lembrete:

Princípios e Diretrizes para Atuação da Unidade de Controle Interno e seus servidores:

- Segregação das funções;
- Independência técnico-funcional;
- Relação custo/benefício de se implantar um controle;
- Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários;
- Aderência a diretrizes e normas;
- Definição de responsabilidades;
- Instruções devidamente formalizadas.

Quanto a sua estrutura, embora as normas citadas não definam qual deve ser a estrutura mínima de um sistema de controle interno, as diversas leis nacionais que dispõem sobre a gestão pública, as normas internacionais e nacionais que regulamentam o exercício de determinadas funções e as regulamentações de outros entes federativos oferecem bases para sua estruturação. Cabe transcrever trecho do **Parecer da Consultoria Técnica do TCE/RS nº 017/2012** quando questionada sobre a existência de algum critério para estruturação do Controle Interno em relação ao tamanho do município e ao número de membros que farão parte da estrutura:

2.2. Relativamente à estruturação da UCCI [...], a qual será responsável pela coordenação das atividades, ou seja, um órgão central orientado para o desempenho das atribuições de controle interno, a mesma dar-se-á na forma de lei municipal, de iniciativa do Poder Executivo, que disciplinará sobre a sua composição e organização, **ficando a critério da Administração, por meio dessa lei, ajustar tudo de acordo com a necessidade, a realidade e as peculiaridades.**

Cada município, ao estruturar legalmente sua UCCI, o fará observando critérios que levarão em consideração, em especial, o porte da comuna, suas receitas e despesas, quantidade de servidores, comprometimento dos limites de despesas com pessoal, o alcance da atividade (incluindo o Poder Legislativo, bem como, se houver, entidades da Administração Indireta), enfim, procurando ajustar todos esses fatores, de modo que os custos não se tornem maiores que os benefícios, atendendo, assim, também, o princípio constitucional da economicidade.

2.3. No que tange à composição da UCCI [...], indubitavelmente, deverá abranger, exclusivamente, servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo, sendo esse entendimento pacífico neste TCE [...].

A exigência de que os servidores envolvidos na referida unidade central sejam ocupantes de cargo de provimento efetivo objetiva **garantir que os mesmos tenham a independência necessária à realização de suas atividades, não se sujeitando a pressões e influências**, fazendo com que a atividade de

controle interno atinja seu objetivo, ou seja, de preservação do interesse público e orientação ao administrador com vistas à sua tomada de decisão.

[...]

Embora não haja qualquer vedação a que a UCCI seja composta por um único servidor (efetivo), em nossa visão, tal não seria aconselhável, eis que:

1) em caso, por exemplo, de gozo de férias ou licença saúde desse único servidor, ou, ainda, de algum outro tipo de afastamento ou impedimento, a Unidade ficaria sem alguém que por ela pudesse responder, para todos os efeitos;

2) a existência de servidores de categorias profissionais distintas, ou seja, profissionais de áreas diversificadas, praticamente se impõe, porque as atribuições de controladoria interna abrangem todo o complexo da administração pública, tanto direta (Poderes Executivo e Legislativo), como indireta, inclusive, em especial, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, quando existirem no âmbito do Município. Portanto, face a essa gama de atividades e responsabilidades, e mesmo podendo haver dois integrantes atuando na UCCI, **o preferível seria a existência de, no mínimo, três servidores efetivos**, para situações em que ocorressem entendimentos distintos, podendo a questão ser decidida pela maioria dos integrantes (desempate), o que sempre ficaria mais facilitado quando a composição englobasse uma quantidade ímpar (3, 5, 7, 9, etc.). Dentre esses elementos seria escolhido o responsável pela UCCI, nos termos da lei local.

[...]

1.7. COMO EXAMINAR O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO?

- Conhecer o ambiente de controle: suas leis, estrutura, o que cada órgão faz, recursos financeiros e humanos;
- Identificar os pontos de controle existentes em áreas auditadas (patrimônio, pessoal, licitações e contratos; contabilidade, finanças; parcerias e convênios);
- Conhecer os pontos críticos e mais vulneráveis do órgão para que o resultado do trabalho seja efetivo (exemplos: exames de planilha de custos das licitações e análise de prestação de contas);
- Avaliar os Controles Internos: as atividades desenvolvidas, processos e sistemas existentes minimizam os impactos negativos que uma gestão possa sofrer com desvios, ilegalidades, irregularidades e desperdícios.

1.8. PROCEDIMENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA

A auditoria é um dos instrumentos que o sistema de controle interno dispõe para exercer a fiscalização financeira, orçamentária, operacional, contábil e patrimonial da administração pública, quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Deve ser um exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

Os exames efetuados em entidades da administração pública podem se dar em funções, subfunções, programas, ações, áreas, processos, serviços e sistemas, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e transparência.

Cabe referir que as auditorias devem ser programadas no Plano Anual de Auditoria Interna, priorizando suas principais ações dentre as áreas mais sensíveis da entidade, ou seja, aquelas mais suscetíveis a erros/desvios ou de maior complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros. Por certo, também devem ser levados em conta a capacidade e os recursos da

Unidade Central de Controle Interno, a fim de incluir, no escopo de fiscalização, objetos de auditorias compatíveis com a capacidade de realização.

O Plano Anual de Auditoria Interna deve contemplar, entre outros pontos, o objetivo geral a ser alcançado, lista de atividades a serem realizadas, os responsáveis pela execução de cada ação, a data de início e fim de cada atividade relacionada, os métodos empregados para realizar atividades.

Uma boa maneira de elaborar o Plano é responder às seguintes questões:

- Onde será feito (local)?
- O que será feito (etapas)?
- Quanto custará para fazer (custo)?
- Como será feito (método)?
- Por que será feito (justificativa)?
- Por quem será feito (responsabilidade)?
- Quando será feito (tempo)?

Dessa forma, o Plano Anual de Auditoria deve contemplar as áreas que apresentam maior risco, levando em conta os seguintes critérios:

- a) **Materialidade:** critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto. Refere-se ao montante de recursos aplicado a um determinado objeto de controle;
- b) **Relevância:** critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente de sua materialidade;
- c) **Criticidade:** diz respeito aos pontos fracos de uma organização e aos efeitos potenciais decorrentes da não conformidade às normas internas. Refere-se, portanto, ao risco de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios ou descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos; e
- d) **Oportunidade:** juízo a respeito da adequação entre a ação de fiscalização proposta e o momento da sua realização, tendo-se em vista os resultados pretendidos e a capacidade operacional da unidade responsável por executar aquela ação.

Nas auditorias os exames e as avaliações devem recair principalmente sobre os controles existentes para proteger o patrimônio e os recursos públicos, para garantir a exatidão e a integridade dos registros orçamentários, financeiros e econômicos.

Lembrete:

Artigo 6º da Resolução nº 936/2012

Parágrafo único. O regulamento a que se refere o caput deste artigo deverá contemplar a observância, em especial, dos seguintes requisitos e procedimentos:

I – **prévia elaboração de plano anual de trabalho**, a ser desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício, contemplando os tópicos de que trata a alínea “b” do inciso II do artigo 3º da presente Resolução;

Procedimentos e técnicas de auditoria que podem ser utilizadas pelo controlador interno:

- **Inspeção física.** É uma verificação feita no local e que permite ao auditor formar opinião sobre a existência física do item a ser examinado, com o objetivo de constatar sua existência, características e condições físicas. Exemplos: contagem de caixa, contagem de estoques, contagem do imobilizado.
- **Exame dos documentos originais.** Procedimento referente à análise dos documentos que representam as operações ou transações efetuadas pela empresa. O auditor deve verificar se os documentos examinados são autênticos e têm fé; se a transação efetuada está em conformidade com as atividades fim da empresa; atestar se os documentos foram aprovados por pessoas autorizadas; verificar se os registros estão nas contas apropriadas. Exemplos: documentação da aquisição de imobilizado, contratos de empréstimos, faturas de compras e vendas, documentação de processos e formalização de atos.
- **Exame de escrituração e comparação de registros.** Para atestar a veracidade das informações de registros constantes em controles regulamentares, relatórios informatizados e demonstrações contábeis. Exemplo: comparação entre os registros da Dívida Ativa no setor da receita com os valores lançados no Balanço Patrimonial; conferir se os dados constantes nos documentos de compra conferem com os registros do almoxarifado.
- **Conferência dos cálculos.** Revisão de memórias de cálculos e confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, para constatar a adequação dos cálculos apresentados. Exemplos: conferência de planilhas de custos.
- **Confirmação externa (circularização).** A técnica de confirmação consiste em obter declaração formal de pessoas/empresas independentes à empresa auditada confirmando os saldos existentes. Exemplos: circularização de bancos, circularização de fornecedores, circularização de clientes a receber.
- **Acompanhamento de processos.** Observação de atividades e suas condições com aplicação de testes que possam revelar erros, distorções e irregularidades por meio dos exames auditoriais. Exemplos: observação de itens obsoletos na contagem de estoque; observação de inobservância de princípios contábeis ou éticos ou comportamentos fora dos padrões; observação dos procedimentos utilizados na execução de um determinado processo, para identificar possíveis oportunidades de melhoria.
- **Indagação escrita ou oral.** Uso de questionários e entrevistas para obtenção de dados e informações. Exemplo: entrevistar usuários das unidades de saúde sobre a qualidade dos serviços prestados.
- **Correlação das informações obtidas.** Cotejamento das informações obtidas de fontes independentes, para verificar a consistência entre diferentes evidências.

Os procedimentos serão utilizados levando em consideração o nível de segurança dos controles internos sendo que o programa de trabalho de auditoria irá determinar quais procedimentos serão utilizados em cada área ou tarefa.

Quanto aos tipos e evidências, destacam-se as físicas (como contagem de estoque), os reexames (como a conformidade entre a movimentação de estoques, notas fiscais e registros contábeis), a observação de ações (como a segurança do auditado na execução de rotinas da unidade), declaração de terceiros (como entrevista com usuários de determinado serviço auditado), registros, documentos e relatórios.

Resultado da auditoria

O resultado da auditoria será apresentado em relatório, no qual o agente de controle irá relatar suas constatações, análises, evidências, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria.

Lembrete:

Artigo 6º da Resolução nº 936/2012

Parágrafo único. O regulamento a que se refere o caput deste artigo deverá contemplar a observância, em especial, dos seguintes requisitos e procedimentos:

[...]

II – elaboração de relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho a que se refere o inciso I deste artigo, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente;

Quanto à forma de apresentação, o relatório deve seguir algumas normas. Nesse sentido, a redação deve ser:

- **Clara:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, em linguagem de fácil compreensão, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.
- **Precisa:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, devendo ser exata e correta.
- **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.
- **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.
- **Objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.
- **Concisa:** a informação deve ser breve e escrita sem detalhes desnecessários.
- **Completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.
- **Conclusiva:** a informação deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.
- **Construtiva:** a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e as providências que se fizerem necessárias.

1.9. PONTOS DE CONEXÃO ENTRE OS TRABALHOS DA EQUIPE DE AUDITORIA DO TCE/RS E AS UCCIS

A interligação dos trabalhos do controle externo e do controle interno se dá, principalmente, nas seguintes ações da UCCI:

- verificação do atendimento à legislação e normativas relacionadas ao controle interno;
- visão geral quanto à existência de controles internos e sua confiabilidade;
- suporte operacional nas auditorias *in loco*; e
- administração das demandas de Ouvidoria e outras demandas que poderão ser feitas pelas Equipes de Auditoria do TCE/RS.

1.10. TEMAS USUALMENTE TRATADOS NOS TRABALHOS DO TCE/RS E IRREGULARIDADES RECORRENTES

Considerando o novo modelo processual adotado pelo TCE/RS, em especial o Processo de Contas Anuais, a temática “Sistema de Controle Interno” passou, desde 2020, a integrar o conteúdo do relatório que embasa o parecer prévio sobre as contas anuais dos chefes de executivos municipais. Aspectos como a instrumentalização legal, humana e material ao SCI passaram a ser objeto de avaliação para a formação opinativa do parecer prévio. Ou seja, avalia-se se o Prefeito Municipal forneceu as condições necessárias que influenciam na atuação dos agentes de controle interno e, em consequência, na eficiência e na eficácia do SCI municipal. Destarte, são analisados os seguintes aspectos: legislação municipal instituidora do SCI, composição da UCCI, atendimento de suas recomendações e itens apontados no Parecer da UCCI sobre as contas do Prefeito. Nesses exames, os principais achados de auditoria que vêm sendo constatados em relação às **unidades de controle interno** são:

- Legislação inadequada (exemplo: não trata da participação da UCCI e manifestação nas tomadas de contas especiais).
- Quadro de pessoal inadequado, seja pela quantidade de membros, seja pela formação dos agentes.
- Ausência de dedicação exclusiva dos membros da UCCI.
- Inoperância ou problemas na atuação do Controle Interno (planejamento e desenvolvimento das atividades).
- Inexistência de autonomia e independência na sua atuação.
- Falta de treinamento aos servidores.
- Atraso nas respostas às demandas do TCE.
- Inexistência de recomendações ou de respostas às mesmas.
- Parecer das contas dos gestores sem conclusão.

Outras temáticas que citamos que também passaram a compor o conteúdo do relatório de contas anuais do chefe de executivo são receitas, despesas, regime de previdência e resíduos sólidos. Nessas e em outras matérias de praxe examinadas pelos auditores do TCE/RS, os principais achados detectados são:

Receitas

- Ausência de Estrutura Tributária - falta de fiscal específico e de fiscalização.
- Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU – planta de valores e cadastro dos imóveis desatualizados.
- Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos - ITBI – não definição de critérios objetivos para a fixação da base de cálculo.
- Ausência de cobrança e inscrição dos créditos da dívida ativa.
- Código Tributário não adaptado à realidade do município ou desatualizado.
- Deficiência na estrutura de fiscalização (quantidade reduzida de fiscais, fragilidade nas rotinas internas de controle).
- Ausência de cobrança de Imposto sobre Serviços - ISS de Registros Públicos, Cartorários e Notariais.

Procedimentos licitatórios, contratos e despesas

- Irregularidades nos procedimentos licitatórios e contratações: fracionamento da despesa, utilização indevida de modalidade licitatória, dispensa/inexigibilidade com processos incompletos, número mínimo de licitantes.

- Falta de fiscalização de execução dos contratos.
- Dispensa não formalizada de licitação.
- Quitação em atraso de obrigações: energia, telefone, água, contribuições previdenciárias, ensejando o pagamento de juros e encargos.
- Aquisições a preços excessivos.
- Liquidação da despesa - ausência de comprovação da realização de serviços e/ou entregas de materiais.
- Execução de serviços em desacordo com o edital e/ou contrato.
- Contratação de empresas para fornecimento de merenda escolar (ausência de controles, diferença entre estoque e os registros, empresa sem estrutura para fornecimento).
- Fracionamento da despesa, burlando a licitação.

Regime Próprio de Previdência

- Atraso no repasse de contribuições do Fundo de Previdência Municipal e, por vezes, sem o pagamento de acréscimos moratórios; (afetam a saúde financeira do fundo de previdência, tendo como consequência reflexos no cálculo atuarial com possível necessidade de majoração de alíquotas).
- Parcelamentos.

Tesouraria

- Não aplicação financeira das disponibilidades existentes.
- Manutenção de cheques ou saldos elevados.
- Ausência ou fragilidade das conciliações bancárias.

Administração de pessoal

- Diárias: aspectos ligados à prestação de contas inexistentes ou incompletas e valores em desacordo com a legislação.
- Cargos em comissão, sem o atendimento ao trinômio direção, chefia e assessoramento;
- Habitualidade e excesso injustificados na prestação de serviços extraordinários;
- Descumprimento de carga-horária por determinados servidores (médicos e odontólogos).
- Terceirizações irregulares de serviços indelegáveis: contabilidade, fiscalização, e na área da engenharia, saúde.
- Insalubridade – Legislação e Laudo (laudos não refletem a realidade da disposição dos servidores ou não atualizado).

Admissões por concurso públicos, processos seletivos e contratações por prazo determinado

- Não realização de concurso por tempo demasiado, sem justificativa.
- Não determinação do prazo contratual, das funções a serem exercidas e quantidade de cargos.
- Não exigência da escolaridade para desempenho da função.
- Não realização de processo seletivo simplificado para as contratações temporárias de pessoal.
- Prorrogações sucessivas de contratos por prazo determinado sem a realização de concurso ou sem existirem aprovados em concurso em vigor.
- Erros na classificação final.
- Não apresentação de documento necessário à posse.

- Nomeação para cargo não criado por lei.
- Não exigência de registro em órgão de classe ou habilitação.
- Elaboração de provas práticas sem definição precisa de quesitos.
- Não inclusão de matérias específicas para o cargo no edital.
- Exigência de deslocamento até o Município para inscrição ou interposição de recursos.
- Elaboração de provas práticas sem definição precisa de quesitos.
- Não inclusão de matérias específicas para o cargo no edital.

Convênios, Contratos de Gestão e Termos de Parceria

- Transferência de recursos a entidades do terceiro setor sem plano de trabalho e sem prestação de contas.
- Despesas em que não há comprovação de que estejam relacionados ao Projeto firmado.
- Ausência/deficiência de prestação de contas.
- Cobrança indevida de taxa de administração.

Administração de materiais e patrimônio

- Controles deficientes sobre almoxarifado, gastos da frota, manutenção e conservação de prédios públicos.

Transporte Escolar

- Planilha de custos - veículos antigos, porém incluindo a depreciação na planilha de custos.
- Sem a documentação adequada.
- Sem condições de utilização, bancos soltos, sem cintos de segurança e pneus sem condições.

Obras e Serviços de Engenharia

- Deficiências: ausência de planilha de composição dos preços unitários dos serviços (quando existe, apresenta inconsistências nos custos de tributos e BDI).
- Inexistência de projeto básico, especificações adequadas e estudos preliminares, planilha orçamentária.
- Ausência de previsão, no edital e contrato, das sanções por inadimplência, atrasos ou execução em desacordo com as especificações.
- Não aplicação das sanções contratuais.
- Benefícios e Despesas Indiretas BDI.
- Deficiências na fiscalização.
- Espessuras das camadas, inferiores as determinadas em projeto.
- Inclusão de itens em duplicidade (limpeza de pista já está incluída na imprimação e na pintura de ligação).
- Distância de transporte diferente da executada. Deficiências: ausência de planilha de composição dos preços unitários dos serviços (quando existe, apresenta inconsistências nos custos de tributos e BDI).

Resíduos Sólidos

- Aglutinação de diferentes objetos no mesmo processo licitatório (Exemplo: coleta, operação de transbordo, transporte e destino final – art. 23, §1º da Lei 8.666/1993).

- Subestimação das quantidades com respectivo aumento do preço unitário (necessário conhecer o histórico das coletas).
- Variação do custo fixo em função da alteração das quantidades.
- Quantidades de equipes inferiores ao estabelecido na licitação.
- Falta de pesagem dos resíduos coletados.

Concessões e Parcerias Público-Privadas

- Ausência/inadequação dos estudos de viabilidade técnica, econômica e ambiental (EVTEA).
- Estudos de demanda inconsistentes.
- Ausência/inadequação de Matriz de Repartição de Riscos.
- Utilização do critério de julgamento das propostas por “técnica e preço” em detrimento da “menor tarifa” (transporte coletivo urbano).
- Sistema de Mensuração de Desempenho: ausência/inadequação de indicadores de desempenho.
- Minuta de edital sem previsão da garantia de proposta dos licitantes.
- Qualificações técnica e econômico–financeira – restrições à competição - exigências indevidas.
- Ausência de distinção entre os procedimentos para reajuste e revisão de tarifas.
- Deficiências na fiscalização da execução contratual.
- Descumprimento das disposições da Resolução nº 1.157/2022 (publicação do edital sem prévio envio à equipe de auditoria da documentação elencada no art. 5º da resolução).

Cabe registrar que a Resolução TCE/RS nº 1.142/2021, que dispõe sobre os critérios a serem na apreciação das contas anuais, para fins de emissão de parecer prévio, e no julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, é clara ao referir que **ausência de sistema de controle interno ou o não atingimento das finalidades que lhe são cometidas, como deficiências em sua atuação, podem levar à emissão de parecer prévio desfavorável ou favorável com ressalvas à aprovação das contas dos agentes públicos.**

Importante salientar que o controle interno na administração pública tem como objetivo não somente fiscalizar os atos praticados pela administração, mas também os de assessoria, ou seja, orientar os gestores nas práticas administrativas, evitando assim possíveis erros ou fraudes.

O sucesso dos trabalhos de auditoria está em a administração realmente corrigir as falhas identificadas. Logo, o papel da UCCI nesta fase de correção é fundamental. Porém, tantas vezes, orientar o gestor e auxiliar na solução é mais benéfico à administração do que produzir quantidades de falhas em relatório sem nenhuma ação corretiva.

1.11. A UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO E A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO TCE

O principal canal de relacionamento entre o TCE/RS e os Agentes de Controle Interno é o Espaço do Controle Interno: uma ferramenta disponibilizada no Portal do TCE que tem como objetivo ampliar as formas de comunicação e de troca de informações entre o órgão de controle externo e as unidades de controle interno. Nesse espaço, são disponibilizadas aplicações para os agentes de controle interno da esfera municipal, tais como a Consulta Processual, o sistema de Solicitação de Informações e os Questionários Eletrônicos.

Os auditores do TCE/RS usualmente encaminham requisições de documentos e informações aos agentes de controle interno. Internamente, a organização de como se dará o encaminhamento aos setores/secretarias responsáveis para respostas é um procedimento acertado especialmente entre o

gestor municipal e os membros da UCCI. Em alguns municípios as requisições são encaminhadas inicialmente ao Prefeito; noutros, a própria UCCI encaminha as demandas e cobra suas respostas para retorno ao controle externo.

Cabe também à UCCI encaminhar mensalmente a Manifestação Conclusiva da UCCI - MCI, que deve obrigatoriamente acompanhar os Relatórios de Gestão Fiscal dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais, para fins de exame, pelo Tribunal de Contas, do cumprimento das normas da Lei Federal Complementar nº 101, de 04/05/2000, com ênfase para as situações previstas em seu art. 59, incisos I a VI, dentre outros.

As informações prestadas pela UCCI no MCI, em especial no documento do 12º mês do ano, devem destacar as inconformidades detectadas, indicar se o Gestor adotou providências no exercício para a correção dessas e para o atendimento das recomendações emitidas pela UCCI, bem como se o Gestor emprega medidas visando à responsabilização dos agentes que infringem as normas previstas para a administração pública municipal.

As informações e os dados a serem remetidos a este Tribunal de Contas na Manifestação Conclusiva são inseridos diretamente no Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas - SIAPC, sendo que as instruções pertinentes estão contempladas pela Resolução nº 1.134/2020 e pela Instrução Normativa nº 13/2022. A MCI integrará as Contas Anuais do Chefe do Poder Executivo e as Contas Ordinárias do Chefe do Poder Legislativo Municipal.

Também caberá ao responsável pela UCCI emitir relatório e **parecer conclusivo** sobre as contas do ano anterior do Prefeito, do Presidente do Legislativo e dos administradores das entidades da administração indireta, inclusive consórcios, contendo, no mínimo, posição quanto:

- a regularidade e tempestividade das conciliações bancárias, da guarda pela Unidade de Pessoal das declarações de bens e rendas dos agentes públicos, da realização do inventário de bens patrimoniais, seus resultados e providências;
- a confiabilidade das demonstrações contábeis; sobre o cumprimento das decisões deste Tribunal de Contas, prolatadas no exercício correspondente ao da prestação de contas, independentemente do ano do processo.

O Regimento Interno do TCE (Resolução TCE/RS nº 1.028/2015 e alterações posteriores), por sua vez, confere importância à atuação das unidades de controle interno ao definir que os processos de contas de gestão dos administradores dos poderes, órgãos autônomos ou entidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas poderão ser integrados pelos elementos preparados pelo controle interno (artigos 73 e 79).

O mesmo diploma legal dispõe, em seu artigo 100, sobre a cientificação do controle interno, que é o procedimento por meio do qual os responsáveis pelo sistema de controle interno darão conhecimento ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade por eles constatada. Ao receber uma cientificação do controle interno, o TCE poderá decidir pela instauração de tomada de contas especial, pela apuração efetiva dos fatos, por processo especial para ressarcimento ao erário ou ainda pela inclusão dos fatos quando do julgamento/apreciação das contas do Gestor.

Já na Resolução TCE/RS nº 936/2012 é previsto que a UCCI acompanhe o processamento das **tomadas de contas especiais**, manifestando-se ao final da respectiva instrução, **as quais deverão ser encaminhadas ao Tribunal de Contas**, a fim de ensejar a possível responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário.

Em muitos casos, também com base na Resolução nº 936/2012, em especial no seu artigo 8º que prevê a possibilidade do Tribunal de Contas demandar, receber e remeter dados à UCCI através dos seus sistemas informatizados, o controle interno dos municípios são solicitados a apurar os fatos

denunciados, manifestando posteriormente suas conclusões. Esse procedimento tem sido importante para o TCE atender as demandas dos cidadãos, de forma ágil.

Vale ressaltar também a efetiva contribuição que os controles internos municipais têm prestado na apuração de fatos encaminhados à Ouvidoria do TCE.

1.12. AVALIAÇÃO DE RESULTADOS: UMA ATIVIDADE AINDA NEGLIGENCIADA

De modo geral, observa-se que a atuação das UCCIs está concentrada em procedimentos de exame de conformidade, ou seja, referentes à verificação da legalidade e economicidade. Esse tipo de auditoria verifica a conformidade de atividades, processos, transações em comparação a políticas, normas, procedimentos e padrões estabelecidos.

Sem desmerecer a importância dessa atividade, vale lembrar que os controles internos podem dar uma significativa contribuição para o aperfeiçoamento da administração pública através de auditorias focadas no desempenho.

Aliás, a Constituição Federal, em seu art. 74, deixa muito claro que uma das finalidades do sistema de controle interno é avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração.

A auditoria de desempenho, ou de resultados, tem como objetivo avaliar a execução de programas ou atividades com base nos critérios da eficiência, da eficácia e da efetividade. Ou seja, o exame vai além da verificação do cumprimento de normas legais, focando nos efetivos resultados alcançados e seus impactos para a sociedade. São particularmente importantes na avaliação de políticas públicas, como ferramenta para melhorar os resultados e proporcionar a otimização dos recursos aplicados, além de oferecer subsídios para o aperfeiçoamento dos programas.

Os trabalhos de avaliação de resultados permitem identificar os pontos fortes e também oportunidades de melhoria, que costumam estar relacionadas aos seguintes aspectos:

- redução de custos;
- utilização mais adequada de insumos;
- aperfeiçoamento de processos para melhor atender ao público-alvo; e
- disseminação de boas práticas de gestão.

Uma restrição, contudo, é o fato de essa modalidade de auditoria ser mais complexa que a de conformidade. Ela exige procedimentos metodológicos bem definidos e profissionais adequadamente capacitados. O tempo despendido para sua realização também tende a ser mais longo, principalmente na fase de planejamento.

No entanto, com a consolidação dos controles internos municipais e a ampliação das oportunidades de capacitação e treinamento, podem ser geradas condições favoráveis à realização de mais trabalhos nesse campo de avaliação de desempenho, que venham a contribuir efetivamente para a melhoria da gestão pública municipal.

1.13. QUAIS SÃO AS PRINCIPAIS QUEIXAS DOS AGENTES DE CONTROLES INTERNOS?

- Incompreensão de seu papel pelo Executivo e demais órgãos da Administração: a UCCI não é tida como aliada da administração pública, pois os agentes são vistos como apontadores de defeitos e problemas quando buscam a melhoria dos procedimentos, a minimização de erros e a eficiência do serviço público;
- Recrutamento incorrente ou deficiente (pessoas sem conhecimento, perfil ou interesse / indicações políticas);

- Alta rotatividade dos membros da UCCI, em especial quando há mudança na gestão municipal;
- Não valorização dos servidores do Controle Interno, com a falta de incentivos para seu aperfeiçoamento: o cumprimento das exigências legais e de suas demais atribuições muitas vezes é realizado por servidores sem o conhecimento necessário;
- Composição com número menor de servidores do que seria o necessário;
- Inviabilidade de segregação de funções em municípios de pequeno porte, que possuem quadro enxuto de servidores: os mesmos servidores acumulam diversas funções e participam de inúmeras comissões, mesma atuando na UCCI;
- Inviabilidade de o agente de controle interno atender a todo plano anual de trabalho e as demandas legais do controle externo e/ou solicitadas por este, tendo em vista o vasto campo de atuação e de conhecimento requeridos;
- Normatização insuficiente em secretarias/ setores dos órgãos, gerando insegurança nas atividades da UCCI, já que propicia que novos gestores instaurem suas próprias propostas, muitas vezes indo de encontro com as atividades/atuações legais da auditoria interna;
- Omissão de informações por parte dos colegas servidores, dificultando a atuação dos agentes de controle interno.

1.14. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: O EQUÍVOCO DOS GESTORES

A avaliação dos controles internos durante as auditorias do Tribunal de Contas/RS evidenciam que um elevado número de municípios ainda não conta com um sistema de controle interno estruturado de forma a garantir as condições necessárias para o adequado exercício das atividades, em termos de pessoal, qualificação e autonomia.

Essa situação é decorrente principalmente da omissão do gestor, que faz uma avaliação equivocada da UCCI, ao vê-la como um órgão que pode prejudicá-lo, quando, na verdade, a UCCI pode ser uma efetiva aliada no processo de gestão.

O volume de recursos financeiros, patrimoniais e humanos a serem gerenciados e a complexidade dos processos administrativos tornam impossível que o Prefeito, mesmo nos municípios menores, acompanhe todas as atividades e processos administrativos. Se o gestor não contar com uma estrutura eficiente de controle e acompanhamento, ele corre o risco de assumir responsabilidade por erros e desvios que desconhece. Nesse sentido, o sistema de controle interno é parceiro e aliado do gestor, pois fornece informações e avaliações sobre o funcionamento da gestão municipal.

A redução dos riscos de erros ou irregularidades, ou dos riscos que podem afetar o cumprimento dos objetivos organizacionais, interessa em primeiro lugar à entidade e ao seu gestor. Por isso, se a direção de qualquer entidade estiver preocupada em fazer uma boa gestão, deve priorizar a definição e o estabelecimento de um sistema de controle interno efetivo.

O gestor pode beneficiar-se do controle interno de várias maneiras. Uma delas é aproveitar o caráter preventivo das atividades de controle interno, buscando apoio na implementação de rotinas internas e procedimentos, através de instruções normativas, que melhorem os processos de gestão.

Outra vantagem para o Prefeito é que uma irregularidade detectada pelo controle interno lhe dá a oportunidade de correção, buscando inclusive o ressarcimento de eventuais prejuízos pelos responsáveis, sendo que, na condição de gestor, não arcará com nenhuma responsabilidade com relação ao fato. Se essa mesma inconformidade for apurada pelo Tribunal de Contas, o Prefeito será intimidado, como gestor responsável, a responder pela irregularidade.

Esses argumentos podem ser levados ao gestor pelos agentes de controle interno, com o objetivo de sensibilizá-lo.

Lembrete:**Artigo 5º da Resolução nº 936/2012**

Novamente, destaca-se o que diz a Resolução TCE/RS nº 936/2012 sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal, de responsabilidade do Prefeito Municipal: a UCCI deverá ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade. O atendimento dessa norma é essencial para garantir autonomia e independência aos agentes de controle interno. A Administração Municipal, ao instituir a UCCI, deve assegurar condições adequadas para exercício das atividades, incluindo pessoal suficiente e devidamente qualificado e garantindo independência administrativa e gerencial.

O Parecer da Consultoria Técnica do TCE/RS nº 017/2012 também discorre sobre a importância da UCCI para o gestor público:

[...]

O gestor público deve enxergar a UCCI como uma aliada, sendo a mesma elemento fundamental para que possa sentir-se seguro no desempenho da gestão, tendo a garantia de que, interna e permanentemente, haverá servidores acompanhando e orientando para a correta aplicação dos recursos públicos, preservando-o de inúmeras preocupações futuras.

[...]

Vale destacar, por fim, que além de estar sujeito à multa e ressarcimento de valores, o Prefeito pode vir a ter as contas rejeitadas, com a possibilidade de tornar-se inelegível, o que significa um imenso prejuízo para a carreira de um político. Por todos esses motivos, não faltam razões para o administrador público implementar um sistema de controle interno qualificado, operante e efetivo.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOTELHO, Milton Mendes. **Controle Interno e a Nova Lei de Licitações**. YouTube, 01 mai. 2021. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=BpUi7OTEtT0>>. Acesso em 26 dez. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Decreto Lei nº 200/1967**. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Decreto nº 9.507/2018**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9507.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Lei nº 4.320/1964**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Lei nº 8.666/1993**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 101/2000.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 12.527/2011.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em 26 dez. 2022.

_____. **Lei nº 13.979/2020.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13979.htm>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Lei nº 14.133/2021.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14133.htm#art193>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria MPOG nº 42/1999.** Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2022

CASTRO, Domingo Pobel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** – 7 ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.135/2008 – NBCT 16.8- Controle Interno.** Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1135_2008.htm#:~:text=Esta%20Norma%20estabelece%20referenciais%20para,da%20entidade%20do%20setor%20p%C3%ABlico.>>. Acesso em 10 dez. 2022.

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO E CONTROLE DO TCE/RS. **Diagnóstico dos Controles Internos nos Municípios do Estado do RS.** Apresentação do III Encontro de Controles Internos do RS – 2019.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público** - NBASP: nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte: IRB, 2017. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>>. Acesso em 10 dez. 2022.

INTOSAI. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.** Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em 10 dez. 2022.

LIMA, Luiz Henrique. **A Nova Lei de Licitações e o Controle Interno.** Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/artigo/a-nova-lei-de-licitacoes-e-o-controle-interno/>>. Acesso em 10 dez. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.** Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LegislaCAo/ConstituiCAoEstadual/tabid/3683/Default.aspx>>. Acesso em 10 dez. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa nº 13/2022.** Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/instrucao-normativa-n-13-2022-dispoe-sobre-criterios-para-elaboracao-dos-relatorios-gerados-de-forma-eletronica-e-automatica-pelo-programa-autenticador-de-dados-pad-a-partir-do-sistema-de-informacoes-para-auditoria-e-prestacao-de-contas-siabc-bem-como-as-informacoes-acessorias-imprescindiveis-para-a-sua-geracao-e-a-forma-de-publicacao-das-informacoes-do-relatorio-resumido-da-execucao-orcamentaria-rreo-e-do-relatorio-de-gestao-fiscal-rgf-para-fins-do-exercicio-da-fiscalizacao-que-competem-ao-tribunal-de-contas-do-estado-nos-termos-da-lei-complementar-federal-no-101-de-4-de-maio-de-2000?origin=instituicao>>. Acesso em 26 dez. 2022.

_____. **Parecer da Consultoria Técnica nº 17/2012.** Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:445622>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Resolução TCE nº 936/2012.** Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-936-2012-dispoe-sobre-as-diretrizes-a-serem-observadas-na-estruturacao-e-funcionamento-do-sistema-de-controle-interno-municipal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao&q=936/2012>>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Resolução TCE nº 1.028/2015.** Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-1028-2015-aprova-o-regimento-interno-do-tribunal-de-contas-do-estado?origin=instituicao&q=1028/2015>>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Resolução TCE nº 1.134/2020.** Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-1134-2020-dispoe-sobre-prazos-documentos-e-informacoes-que-deverao-ser-entregues-ao-tribunal-de-contas-do-estado-do-rio-grande-do-sul-em-formato-eletronico-para-exame-das-contas-anuais-e-ordinarias-da-esfera-municipal-nos-termos-previstos-nos-artigos-71-paragrafo-unico-e-82-do-regimento-interno-aprovado-pela-resolucao-n-1028-de-4-de-marco-de-2015>>. Acesso em 10 dez. 2022.

_____. **Resolução TCE nº 1.142/2021.** Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-1142-2021-dispoe-sobre-os-criterios-a-serem-observados-na-apreciacao-das-contas-anuais-para-fins-de-emissao-de-parecer-previo-e-no-julgamento-das-contas-dos-administradores-e-demais-responsaveis-por-bens-e-valores-publicos-da-administracao-direta-e-indireta-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>>. Acesso em 10 dez. 2022.

2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

João Neutzling Júnior

2.1 VISÃO GERAL

O capítulo de estudos sobre Instrumentos de Planejamento tem, por finalidade, apresentar os principais aspectos relacionados às políticas públicas de intervenção do Estado, na sociedade.

São estruturados por meio das leis orçamentárias, tendo em vista sua fundamentação legal e as principais formas de abordagem (procedimentos de verificação) pelos controladores internos, a fim de se atingir os objetivos indicados pelos artigos 1º e 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Atualmente, existem, no Brasil, 5.570 municípios em todo território nacional, alguns com população maior que a de vários países do mundo (por exemplo, município de São Paulo, com cerca de 12 milhões de habitantes); outros, com menos de mil habitantes; alguns com área maior do que vários países no mundo (Altamira, no Pará, é quase duas vezes maior que Portugal); outros, com menos de 4km². Também podem ser formados por territórios desconexos, como Sítio d'Abadia e Senador José Porfírio. O estado-membro com menos municípios é Roraima, com apenas 15; o estado de Minas Gerais é o que possui a maior quantidade, com 853 municípios.

Além disso, existe uma diversidade de contextos socioeconômicos, onde regiões com alto índice de desenvolvimento humano e avançado grau de industrialização coexistem, lado a lado, com regiões extremamente atrasadas e com enorme carência humana. Em um mesmo município, a disparidade social é nítida e tende a se agravar ainda mais.

Para se corrigir esses desequilíbrios sociais e atenuar as desigualdades econômicas, o governo, como instituição pública, deve manejar os instrumentos de políticas públicas da forma mais eficiente possível, para alcançar os objetivos de crescimento econômico, estabilidade de preços e redução das desigualdades econômicas e sociais em todas as regiões do país.

2.2 PLANO DE GOVERNO MUNICIPAL

Em tempos de eleições, nos municípios brasileiros, o que não faltam são planos de governo de candidatos a Prefeitos. No entanto, um plano de governo focado nas intenções individuais, ou de grupos de pessoas para quatro anos, nem sempre contempla todas as necessidades de um município.

O atendimento das necessidades das cidades, principalmente as que buscam melhorar a qualidade de vida dos seus cidadãos, deve ser planejado estrategicamente, para mais de quatro anos. Inquestionavelmente, tal estudo deve levar em conta propostas coerentes, integradas e viabilizadas por meio de políticas públicas factíveis e participativas. Muitas delas podem ser viabilizadas pelas

iniciativas privadas, tais como parcerias público-privadas, as Organizações da Sociedade Civil (OSC), as Organizações Sociais (OS) e as Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs).

São inúmeras e divergentes temáticas municipais que devem ser contempladas, quando se pensa em desenvolvimento local e regional dos municípios, como, por exemplo, agricultura, ciência e tecnologia, comércio, cultura, educação, esporte, habitação, indústria, lazer, meio ambiente, saúde, segurança, serviços, assistência social, transporte e turismo.

Quando se discutem, aberta e participativamente, essas temáticas municipais, observa-se, na prática da gestão municipal, que um grande número de municípios está passando por desafios políticos, sociais, ambientais, financeiros e na sua forma de gestão. Isso requer a aproximação e equalização dos interesses coletivos e pessoais, sejam públicos ou privados.

No meio desses interesses está o cidadão, que deve ser respeitado e priorizado. Claro que todos nós somos cidadãos, mas o foco, aqui, está no menos privilegiado nas temáticas municipais, principalmente, as que se referem às questões de educação, habitação, lazer, meio ambiente, saúde, assistência social e transporte (não excluindo as anteriormente citadas).

Pensar, estrategicamente, essas temáticas municipais, de forma integrada, factível e participativa, muito além do "plano de governo" significa propiciar, aos munícipes, uma qualidade de vida mais adequada e de longo prazo.

Cabe à UCCI, portanto, o exame da adequação dos planos de governo (consubstanciados nas leis orçamentárias: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA) à Resolução nº 936/2012 do Tribunal de Contas e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Federal nº 101/2000) e demais instrumentos normativos congêneres.

2.3 COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS

De acordo com o determinado na Constituição Federal e Estadual, os municípios têm competência remanescente, ou seja, tudo o que não for competência exclusiva da União ou dos Estados cabe aos municípios:

Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

2.4 INSTRUMENTOS DE AÇÃO

Para alcançar os objetivos das políticas públicas, as três esferas de governo dispõem dos instrumentos normativos consubstanciados nas três leis orçamentárias clássicas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.4.1 O Plano Plurianual (PPA)

O PPA está previsto na Constituição Federal de 1988 e foi regulamentado pelo Decreto nº 2.829, de 29/10/1998. Trata-se de um plano que deve ser feito a cada quatro anos, por todas as entidades da Federação, Governo Federal, Estados e Municípios, para estabelecer diretrizes, metas e objetivos. O PPA é aprovado pelo Poder Legislativo, por uma lei quadrienal, sujeita a prazos e ritos diferenciados de tramitação e que tem vigência a partir do segundo ano de um mandato, até o final do primeiro ano do mandato seguinte.

Assim, todos os governos, inclusive os municipais, ficam obrigados a fazer um planejamento estratégico e seguir as diretrizes e metas estabelecidas no PPA. Dessa forma, impede-se a descontinuidade de políticas e obras públicas de importância estratégica para a cidade, estado ou país.

O PPA deve ser dividido em planos de ação, que, necessariamente, contém:

- objetivo;
- órgão do Governo responsável pela execução do projeto;
- valor, prazo de conclusão;
- fontes de financiamento;
- indicador que represente a situação que o plano visa alterar;
- necessidade de bens e serviços para a correta efetivação do previsto;
- regionalização do plano, dentre outros.

Em cada uma destas etapas será designado um responsável pela execução (mesmo que esta envolva vários órgãos do governo ou da iniciativa privada). Para cada ação do PPA, nomeia-se um gerente, que terá, entre suas principais tarefas, que estabelecer conexões entre o governo federal, municipal e o estadual – e, também, com a iniciativa privada – para aprimorar a execução do plano.

A cada ano deve ser feita uma avaliação, que tem, como um de seus objetivos principais, otimizar o investimento dos recursos públicos e evitar que eles se desviem dos objetivos, metas e diretrizes iniciais. A partir dessa avaliação e da leitura dos indicadores da execução que o orçamento do próximo ano será definido, sobretudo, no que se refere ao acesso ao Fundo de Desenvolvimento dos Municípios. Nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual, sob pena de crime de responsabilidade (art. 167, §1º).

É importante lembrar que o PPA municipal parte, necessariamente, dos conhecimentos e do diagnóstico da realidade do município, além de se conectar com os PPA federal e estadual. Para isso, no caso do PPA municipal, é necessário realizar uma primeira etapa nomeada “Dimensão Estratégica”, que consiste em:

- definir uma visão de futuro sobre a cidade e seu território;
- explicar a realidade, selecionando problemas de alto valor;
- integrar o Planejamento da cidade ao das esferas estadual e federal;
- desenhar os instrumentos e o papel da participação social no planejamento.

Após essa etapa, é preciso definir os programas e os projetos do plano. É nessa fase que se decide quais demandas em pauta se pretende atingir e quais políticas públicas se propõe serem implementadas. Por conta disso, é nessa etapa que o processo orçamentário do planejamento é realizado.

Na terceira parte do PPA Municipal acontece a definição do sistema de gestão e monitoramento do plano. É neste momento que teremos:

- a definição do sistema de monitoramento e avaliação do planejamento;
- a definição do sistema de gestão e planejamento.

É importante ressaltar que estas três etapas – dimensão estratégica, desenho de programas e sistema de gestão – são exemplificativas. Em cada município, a equipe de planejamento deve avaliar as adaptações que sejam necessárias para sua realidade.

2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO permite a ligação entre o planejamento de curto prazo, no caso o Orçamento Anual, e o planejamento de longo prazo, que é o PPA. A LDO define as metas e as prioridades da Administração Pública, além de estabelecer metas fiscais e apontar os riscos que poderão afetar as contas públicas. O projeto deve ser enviado até dia 15 de abril de cada ano, ao Legislativo Municipal, que deve concluir sua votação até 30 de junho. São realizadas duas audiências públicas até a votação. Os trabalhos legislativos, do primeiro semestre, não podem terminar sem a aprovação da LDO.

Entre os principais pontos constantes da LDO pode-se citar:

- fixação de prioridades e metas;
- orientação para a elaboração da lei orçamentária;
- alterações na legislação tributária;
- alterações na política de pessoal;
- fixação de limites para elaboração dos orçamentos dos Poderes.

Da mesma forma que o PPA, a iniciativa da LDO é do Poder Executivo, conforme art. 165 da Constituição da República.

2.4.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA)

A LOA é o instrumento que possibilita a realização das metas e das prioridades estabelecidas na LDO. É um plano de trabalho descrito por um conjunto de ações a serem realizadas para atender à sociedade. É nela que se estabelece a previsão de todas as receitas a serem arrecadadas, no exercício financeiro, e a fixação de todos os gastos que os Poderes e os órgãos estão autorizados a executar. Garante o gerenciamento anual das origens e aplicações de recursos, definindo os seus montantes e como eles serão aplicados pela administração pública.

A Lei Orçamentária Anual também demonstra a execução orçamentária em metas físicas e financeiras, representa a expressão monetária dos recursos que deverão ser mobilizados, no período específico de sua vigência, visando à execução das políticas públicas e do programa de trabalho do governo.

A LOA compreende:

- a) o orçamento fiscal do Executivo e do Legislativo, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta;
- b) o orçamento de investimento das empresas de que participe o Município;
- c) o orçamento de seguridade social, abrangendo os fundos e fundações instituídas pelo Município.

Quais são as vedações constitucionais e legais relativas à lei orçamentária anual – LOA, conforme o artigo 167 da Constituição Federal?

Art. 167. São vedados: I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; II – a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; IV – a vinculação de receita de

impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts.198, § 2o, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8o, bem como o disposto no § 4o deste artigo; V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; VII – a concessão ou a utilização de créditos ilimitados; VIII – a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art.165, § 5º; IX – a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa; X – a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos governos federal e estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Após aprovada, a Lei Orçamentária Anual pode ser alterada?

Sim, desde que mantida a iniciativa; o orçamento, durante o exercício financeiro, pode ser alterado por meio da abertura de créditos adicionais que podem ser:

- a) suplementares: quando apenas alteram dotações já existentes;
- b) especiais: quando incluem no orçamento novas dotações;
- c) extraordinários: quando acrescentam, no orçamento, dotações destinadas a atenderem despesas decorrentes de calamidades públicas.

2.5 CONCLUSÃO

Para que os objetivos de políticas públicas sejam alcançados, portanto, de forma satisfatória, é necessária uma sintonia dos planos de governo com a legislação financeira e orçamentária. É justamente essa adequação que compete às Unidades de Controle Interno verificar.

Quando a ação pública do administrador municipal atua conforme a lei, toda a sociedade é beneficiada.

REFERÊNCIAS

ALEM, A.C.D.; GIAMBIAGI, F. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. São Paulo: Editora Campus, 2006.

CREPALDI, G. S.; CREPALDI, S. A. **Orçamento Público – Planejamento, Elaboração e Controle**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Planejamento Municipal**, CNM, Brasília, 2013. Disponível em <<https://www.cnm.org.br/biblioteca/registros/todos/VmpGU1EyRXdOVWhTYTJoVVlt eEtXRmxOZEdGWIZscDFZMFZrYWsxWGVEQIViRnBQWVRKRmVXVk7:PI7YVVLVW SVdWWmtTMWRIVmtsU2JIQlhZbGRvUIZkV1ZtdFRNVVp1/todos/d>> em: 20 nov. 2020.

3 ADMINISTRAÇÃO DA TESOUREARIA E DO ATIVO DISPONÍVEL

Cleise Gindri Haigert
Gilmar Rodrigues Possati Júnior

3.1 ESTRUTURA DO SETOR

O Ativo Disponível do Município se constitui em uma área de alta vulnerabilidade, em razão do elevado grau de liquidez dos recursos públicos que transitam, fisicamente, ou em contas bancárias dos Órgãos.

A existência de dinheiro físico (caixa), na estrutura do Município, exige a presença de aspectos mínimos de segurança, como o acesso restrito aos servidores que, no setor, desempenham suas atribuições e, até mesmo, a manutenção de cofre.

Ademais, atendendo às demandas tecnológicas atuais, em que as transações financeiras ocorrem em volume representativo, por meios eletrônicos, a disponibilização de todas as senhas para operacionalização dos recursos públicos junto às instituições financeiras, para uma única pessoa, resulta em evidente afronta ao Princípio de Segregação de Funções, devendo ser foco de análises, por parte do Controle Interno do Município. Esse princípio é básico de controle interno e essencial para a sua efetividade. Consiste na separação de atribuições ou responsabilidades, entre diferentes pessoas, especialmente as funções ou atividades-chave de autorização, execução, atesto/aprovação, registro e revisão ou auditoria.

Quanto à estrutura do setor, fundamental se faz a existência de servidor que integre o quadro de servidores efetivos do Órgão, com atribuições específicas para a gestão dos recursos financeiros.

O Controle Interno Municipal deve ter a preocupação de avaliar se a estrutura do setor é compatível com as demandas do Órgão, se o fluxo de informações está correto, com o respaldo em normas, instruções de serviço ou instrumento similar (as operações realizadas pela Tesouraria são, devidamente, integradas à Contabilidade), se há confiabilidade dos registros (impossibilidade da realização de exclusões de registros, principalmente, de receitas), bem como se a totalidade das transações financeiras está sendo refletida nas demonstrações contábeis (existência de controle analítico das contas bancárias e se o boletim de tesouraria demonstra a movimentação financeira e os saldos, anterior e atual, das disponibilidades / aplicações depositadas e existentes em instituições financeiras).

3.2 SALDOS ELEVADOS EM CAIXA

A manutenção de “Valores expressivos sob a guarda da Tesouraria”, bem como “frágeis mecanismos e sistemas de segurança empregados pela municipalidade para a proteção e zelo de seu patrimônio”, demonstra fragilidade no trato com recursos públicos municipais, bem como revela que um fundamental setor administrativo vem atuando fora de padrões mínimos de segurança e de

transparência, o que pode acarretar a ocorrência de desvios temporários ou permanentes, erros ou fraudes, revelando descontrole e falta de planejamento e gestão dos fluxos de caixa, pois os valores poderiam estar aplicados no mercado financeiro, objetivando a manutenção do seu poder aquisitivo.

Pelo exposto, a fragilidade mencionada coloca em risco o patrimônio público, além de violar os Princípios Constitucionais da Eficiência, Transparência e as Normas Gerais de Contabilidade. Ademais, o Controle Interno Municipal deve contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade, auxiliando na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas.

Um procedimento de auditoria, sugerido ao Controle Interno Municipal, reporta-se à contagem de caixa, preferencialmente, sem aviso prévio, ou seja, a contagem de caixa deve se revestir do caráter de surpresa e deve ser rotineira (recomenda-se a realização ao final do exercício, com a finalidade de confirmar os saldos contábeis). O objetivo da verificação física do numerário está, além da confirmação da existência física dos recursos registrados, na detecção de eventuais cheques de agentes públicos e/ou vales, compondo irregularmente o saldo de caixa. Atenção para o uso da tesouraria como instituição financeira, para desconto de cheques sem respectiva correspondência em receitas do Município.

3.3 PERMISSÕES DE ACESSO AO MÓDULO DA TESOURARIA

Um levantamento importante e necessário, a ser realizado pelo Controle Interno Municipal, refere-se à verificação das permissões de acesso aos sistemas informatizados, relacionados ao módulo da Tesouraria.

Assim, situações em que o Tesoureiro tenha permissão de empenhar e o Contador tenha acesso para realizar transações financeiras, por exemplo, expõem o setor a riscos de fraudes e demais desvios de condutas.

3.4 CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

As conciliações bancárias se constituem em tema recorrente de análise e apuração de inconformidades, por parte do TCE/RS. A inexistência delas é o ponto mais crítico e que, em geral, resulta em inconformidades. Todavia, a existência de conciliações que não estejam devidamente formalizadas (na memória dos envolvidos), com frequência, gera problemas futuros, principalmente, quando há necessidade de substituição do servidor responsável ou investigação de situações pretéritas acerca de determinada conta contábil/bancária.

As conciliações bancárias visam comparar a movimentação financeira das contas correntes (aplicações/ investimentos) e sua escrituração contábil, evidenciando, de forma detalhada, as possíveis diferenças existentes, informando quais registros deixaram de ser computados em um ou outro, para fins de controle e eventuais ajustes.

Assim, o Controle Interno pode recomendar a criação de um documento padrão de conciliação bancária, com a demonstração do dia da transação, do valor, e, sobretudo, da indicação do histórico detalhado, de modo que seja possível a compreensão dos motivos pelos quais aquele “valor” precisou ficar pendente de escrituração contábil, ou não houve a devida compensação ou ingresso financeiro naquele período.

Faz-se imprescindível que este documento seja confeccionado de forma contínua e ininterrupta (periodicidade: mensal), que identifique à instituição financeira, a conta bancária, a agência e a conta contábil e que, primordialmente, seja impresso e assinado pelos envolvidos (autoridade competente), quais sejam: Tesoureiro(a), Contador(a) e Secretário(a) da Fazenda.

3.5 CIRCULARIZAÇÃO BANCÁRIA

O procedimento de auditoria denominado circularização bancária corresponde ao encaminhamento de um Ofício, por parte do Gestor responsável, à instituição financeira, visando obter, da fonte externa, os saldos existentes em determinada data de corte estabelecida.

Importante se faz a etapa do recebimento das informações pelo Órgão, sendo vital para o sucesso do procedimento que as referidas cartas sejam entregues (lacradas), ao Órgão de controle, no caso, ao Controle Interno Municipal. A partir daí ocorre a etapa de cotejo entre os saldos bancários confirmados com os saldos contábeis apresentados no Balancete de Verificação e respectivas conciliações bancárias, de modo a justificar eventuais divergências entre as fontes de informação sobreditas.

A formalização destas análises deve ocorrer pelo Órgão de Controle Interno Municipal, com o encaminhamento de Relatório Conclusivo com Recomendações, ao Gestor responsável (Prefeito Municipal, Presidente do Poder Legislativo, Presidente do Consórcio/Autarquia), se forem detectadas situações merecedoras de ajustes ou intervenções.

3.6 ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

O contido no art. 5º da Lei Federal nº 8.666/1993 (regrado também pela Lei Federal nº 14.133/2021, no seu artigo 141) visa garantir que os pagamentos, realizados a fornecedores e a prestadores de serviços, ocorram em estrita ordem cronológica de suas exigibilidades:

Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

Visando minimizar as demandas do controle social quanto à “fila de pagamento” dos credores, faz-se imprescindível o atendimento à Lei de Transparência (Lei Federal nº 12.527/2011, art. 8º), tornando pública a relação dos beneficiários e possibilitando o acompanhamento, por parte dos usuários, da informação, na página eletrônica do Órgão.

3.7 PRINCIPAIS INCONFORMIDADES DETECTADAS PELO TCE/RS

As principais inconformidades levadas a Relatório de Auditoria pelo TCE/RS são: “Contas bancárias não registradas na Contabilidade” e “Ausência ou Deficiências nas conciliações bancárias”.

3.7.1 Caso Concreto de Achado de Auditoria

Divergências nos saldos bancários e registros contábeis - Pendências representativas em conciliações bancárias

A Equipe de Auditoria expediu uma Requisição de Documentos e/ou Informações visando obter as cartas de circularização das instituições financeiras, com as quais o Executivo Municipal de Pitanguinhas possuía relacionamento.

Em resposta, as instituições financeiras disponibilizaram, diretamente à Equipe de Auditoria, as cartas de circularização, devidamente assinadas pelos seus gerentes, quais sejam: Banco do Brasil, Banco do Estado do Rio Grande do Sul e Caixa Econômica Federal.

Do cotejo entre os saldos bancários, com os registros contábeis, utilizando-se por fonte as informações entregues pela Auditada ao TCE/RS, por meio do SIAPC, apuraram-se divergências, sendo necessária a análise das conciliações bancárias confeccionadas pela Auditada, na data de corte de 31/12/2019, obtidas em resposta à Requisição de Documentos e/ou Informações emitidas.

Assim, foi possível detectar a existência de conciliações bancárias com representativo volume de pendências, ou inexistência de conciliações bancárias, na data de corte solicitada, de modo a dar lastro às pendências detectadas entre as fontes de informação.

A conciliação bancária consiste no procedimento de confrontar os saldos contábeis com os saldos existentes, nas instituições financeiras, de maneira a confirmar sua exatidão, em data específica. Desta forma, não se justifica a manutenção, por longa data, de registros pendentes para adequação dos saldos na contabilidade, uma vez que a ausência de registro na base contábil, além de afetar a posição dos saldos contábeis das contas de disponibilidades, também, representa uma distorção na contrapartida destes registros, sejam obrigações quitadas, despesas efetivadas ou ativos adquiridos.

Nesse contexto, destaca-se a representatividade e o volume de pendências existentes em conciliações bancárias.

Importante o destaque de que as informações contábeis devem refletir a realidade das transações ocorridas no órgão, para todos os usuários das informações, o que não ocorreu no presente caso, requerendo a adoção de medidas corretivas, por parte da gestão municipal, a qual deveria manter a conferência quanto aos registros contábeis ocorridos mensalmente.

A falta de registro contábil íntegro e tempestivo do ativo de maior liquidez da Administração Municipal compromete a fidedignidade e a confiabilidade da informação contábil, demonstrando fragilidades na posição patrimonial apresentada pelo ente.

Ademais, a não identificação da origem de transações bancárias ocorridas expõe os cofres públicos a possíveis prejuízos, na medida em que pode estar ocultando desvios de recursos. Assim, pode, este Tribunal de Contas estar realizando auditoria em dados que não refletem a realidade do órgão, fragilizando, assim, o trabalho do controle externo, uma vez que, além de existirem saldos financeiros não conciliados, algumas contas consideradas como conciliadas, apresentavam valores pendentes de registro na contabilidade há alguns exercícios.

Considerando que a Auditada apresentou registros contábeis de saldos, em contas bancárias, cujos valores não foram confirmados pelas instituições financeiras, conclui-se pela ausência de representação fidedigna da informação contábil, em inobservância aos Princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, como: comparabilidade, representação fidedigna e tempestividade e conseqüente infringência ao Princípio Constitucional da Eficiência, disposto no caput do art. 37 da Carta Maior, evidenciando, também, a falta de zelo e diligência do Contador responsável quanto ao regular registro e acompanhamento das transações realizadas, o que prejudica a fidedignidade dos demonstrativos contábeis elaborados.

Constatou-se, como decorrência, a ausência de um Controle Interno atuante capaz de precaver a Auditada de inconformidades como as acima apontadas, restando descumpridas, também, as disposições dos artigos 31 e 74 da Constituição Federal, incorrendo a Auditada na prática prevista nos incisos II e VII da Resolução TCE/RS nº 1.142/2021.

3.8 QUADRO RESUMO DE SUGESTÕES DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO DA TESOUREARIA E DO ATIVO DISPONÍVEL

Risco	Controle Interno - procedimentos
Ausência de segregação de funções	Verificar se há servidor concursado para o desempenho das atribuições de tesoureiro; se o servidor responsável pela Tesouraria atua em outros setores do Município e quais; se ele tem acesso ao módulo contábil de modo a proceder a registros. Por fim, se é possível concluir que há afronta ao Princípio da Segregação de Funções.
Acessos indevidos ao módulo Tesouraria	Verificar como ocorre o gerenciamento das senhas de acesso às instituições financeiras, para fins de concretizar as movimentações eletrônicas dos recursos públicos; se há controle por meio de senhas individuais de acesso aos módulos da tesouraria e quais as pessoas/cargos, detém acesso para efetivação de transações/registros.
Insegurança quanto à guarda dos recursos físicos	Avaliar se a estrutura da Tesouraria é segura e se há grande volume de recursos físicos que transitam no ambiente, bem como de servidores não relacionados ao setor.
Ausência de aplicação dos recursos no mercado financeiro	Apurar se existem fluxos pré-estabelecidos de modo a possibilitar a detecção de inexistência de aplicação de recursos no mercado financeiro.
Falta de integração contábil das movimentações financeiras	Realizar conferências rotineiras se as transações ocorridas financeiramente estão sendo refletidas na Contabilidade da Auditada.
Manutenção de saldos elevados em Caixa	Proceder, com certa periodicidade, a realização de contagens de caixa; confirmar se os saldos elevados em caixa (se houver), mantidos na escrituração contábil, são reais e, em caso positivo, se são necessários; verificar se estão sendo compostos por vales/cheques indevidos; apurar, em análise ao razão contábil da conta caixa, se a conta apresenta, em alguma oportunidade, inversão de saldos, buscando esclarecimentos.
Ausência ou Deficiências nas conciliações bancárias	Apurar se as conciliações bancárias de todas as contas do Município estão atualizadas e não possuem volumes representativos de pendências; se as pendências mantidas em conciliações bancárias não extrapolam um período (mês); se as pessoas envolvidas com as conciliações bancárias formalizam, mensalmente, a realização do procedimento, ratificando por meio de suas assinaturas em documento próprio.
Inexistência de saldos junto às instituições financeiras	Realizar conferências dos valores informados pelas instituições financeiras com aqueles registrados na contabilidade, para determinada data de corte, primando pela detecção de movimentação financeira em contas paralelas ou manutenção contábil de saldos inexistentes nos Bancos.

Saldos negativos em banco	Apurar a eventual realização de transações financeiras em contas bancárias inadequadas, gerando onerações ao Município pelo pagamento de juros na manutenção de saldos negativos por insuficiência de recursos financeiros; averiguar a existência de saldos contábeis de bancos, com posição diversa da natureza (devedor).
Descumprimento à ordem cronológica de pagamento	Proceder ao levantamento da composição dos valores liquidados e não pagos pelo Órgão, buscando justificativas pela manutenção de pendências de pagamentos de obrigações contratuais, por fonte de recursos, quando observada a realização de pagamentos em desobediência a ordem cronológica; averiguar o atendimento ao disposto no art. 8º da Lei Federal nº 12.527/2011 (Lei da Transparência).

REFERÊNCIAS

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. **Matriz de Riscos e Controles (MRC)**. Disponível em <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00086523/ANEXO%20RN%2016-2018%20-%20276103-2018.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Cleise Gindri Haigert
Gilmar Rodrigues Possati Júnior

4.1 COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui (NBC TSP 11, item 21):

- Balanço Patrimonial.
- Demonstração do Resultado.
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
- Demonstração dos Fluxos de Caixa.
- Quando a entidade divulga, publicamente, seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento, nas demonstrações contábeis.
- Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.
- Informação comparativa com o período anterior.

Esclarecendo:

Observe que algumas nomenclaturas adotadas pela NBC TSP 11 decorrem da nomenclatura adotada nas normas internacionais (IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements):

- Demonstração de Resultado: equivale à Demonstração das Variações Patrimoniais.
- Demonstração das Informações Orçamentárias: equivale ao Balanço Orçamentário.

A NBC TSP 11 destaca o seguinte:

As demonstrações elencadas no item 21 podem ter outras nomenclaturas definidas, conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, mas, em qualquer caso, devem evidenciar as informações, conforme os dispositivos desta norma e das demais NBCs TCP.

Logo, aplicando a legislação específica do Brasil, na prática, devemos utilizar as nomenclaturas já de nosso conhecimento, acima destacadas.

4.2 FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo a NBC TSP 11, as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. Nesse sentido, sua finalidade é proporcionar

informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões sobre a alocação de recursos.

Especificamente, as demonstrações contábeis, no setor público, devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade, quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

- sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários, pelas operações continuadas, os recursos que podem ser gerados pela continuidade das operações e os riscos e as incertezas a elas associadas.

Tome nota!

Embora a informação contida nas demonstrações contábeis possa ser relevante, para satisfazer aos objetivos acima descritos, é improvável que todos os objetivos sejam satisfeitos. Informação suplementar (adicional), incluindo demonstrativos não financeiros, pode ser apresentada junto com as demonstrações contábeis, no intuito de proporcionar uma visão mais abrangente das atividades da entidade, durante o período.

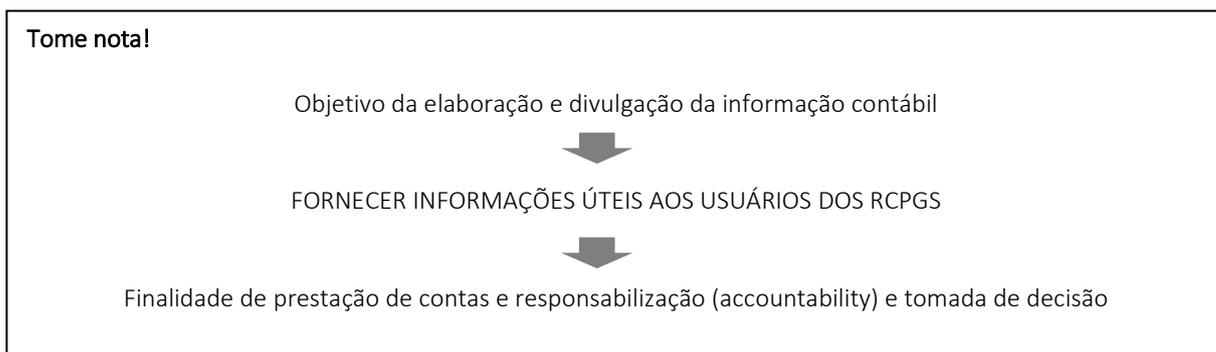
Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de:

- indicadores de desempenho;
- demonstrativos de desempenho dos serviços prestados;
- revisões de programas;
- outros relatórios de gestão, sobre o cumprimento dos objetivos da entidade, durante o período divulgado.

4.3 RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

4.3.1 Objetivos da Elaboração e Divulgação da Informação Contábil

Segundo a Estrutura Conceitual, os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público - RCPGs e suas necessidades de informações. Nesse sentido, a norma destaca que os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público, que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.



Segundo a Estrutura Conceitual, os RCPGs apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. Nesse sentido, as características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil.

Característica	Conceito
Relevância	Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de influenciar, significativamente, o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. Para que as informações financeiras e não financeiras sejam capazes de exercer essa influência elas devem ter valor confirmatório, preditivo ou ambos.
Representação Fidedigna	A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.
Comparabilidade	Qualidade da informação que possibilita aos usuários identificarem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade (suportabilidade)	Qualidade da informação, que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa, fielmente, os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.
Tempestividade	Significa ter informação disponível para os usuários, antes que ela perca a sua capacidade de ser útil, para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.
Compreensibilidade	Qualidade da informação, que permite que os usuários compreendam o seu significado.

4.3.2 Reconhecimento

Nos termos da NBC TSP – Estrutura Conceitual, reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada, que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral - RCPGs.

A Estrutura Conceitual destaca que o reconhecimento envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data de divulgação do relatório.

Tome nota!

Segundo a Estrutura Conceitual, o item (ativo ou passivo) deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis quando:

- a) satisfizer a definição de elemento; e
- b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

4.4 ELEMENTOS PATRIMONIAIS (ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO)

4.4.1 Ativo

Segundo a Estrutura Conceitual do Setor Público, ATIVO é um recurso controlado, no presente, pela entidade, como resultado de evento passado.

Nos termos da estrutura conceitual, recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos.

A estrutura conceitual destaca que a forma física não é uma condição necessária para um recurso.

Observe que essa definição possui três características que são fundamentais para que um item seja considerado como ativo: gerar benefício econômico futuro ou potencial de serviços, ser controlado pela entidade e ser resultante de um evento ocorrido no passado. Portanto, algo só pode ser considerado ativo quando cumprir as três condições em conjunto. Sendo assim, passemos à análise de cada um dos elementos que compõem a definição de ativo.

Futuro benefício econômico: o futuro benefício econômico é a essência de um ativo e refere-se ao potencial de contribuição, seja direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalente de caixa da entidade. Este benefício pode ser sob a forma de algo que será convertido em caixa ou que pode reduzir as saídas de caixa. Sendo assim, os ativos podem dar origem a benefício econômico quando são:

- usados na produção de estoques ou serviços vendidos pela entidade (empresas estatais);
- trocados por outros ativos;
- usados para reduzir um passivo.

Imagine que a empresa estatal tenha uma duplicata a receber, resultante de uma venda a prazo. Caso o cliente esteja falido, essa duplicata é somente um papel, sem possibilidade de obter benefício futuro. Portanto, nesse caso, essa duplicata não é um ativo.

Outro exemplo seria o caso de uma máquina sem qualquer perspectiva de uso, por parte da entidade, e sem possibilidade de ter um comprador. Perceba que, nesse caso, essa máquina não pode ser considerada como um ativo, pois não há possibilidade de obter benefício econômico futuro.

Portanto, perceba que a condição de algo fazer parte de “bens e direitos” não garante, por si só, que seja um ativo. Os exemplos acima mostram situações em que existe um bem e ele não pode ser considerado um ativo.

Segundo a Estrutura Conceitual do Setor Público,

Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo:

- a) da utilização do ativo na produção e na venda de serviços; ou
- b) da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

Potencial de Serviços: não podemos esquecer que, diferentemente da Contabilidade Geral, no conceito presente na Estrutura Conceitual há a figura do potencial de serviços. Veja que o termo “recurso”, usado no conceito, é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos.

Em uma análise preliminar poderíamos afirmar que, mesmo não havendo benefício econômico futuro, presentes as demais características poderíamos considerar determinado bem/direito como um ativo, desde que resulte em potencial de serviços, não é mesmo?

Ocorre que esse conceito deve ser interpretado, juntamente com os critérios de reconhecimento que estudaremos na sequência. Um dos critérios é, justamente, a geração de benefícios econômicos futuros. Logo, para ser considerado como ativo o bem/direito deve, sim, gerar benefício econômico futuro.

Nos termos da Estrutura Conceitual do Setor Público, o potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita, à entidade, alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa.

Segundo a Estrutura Conceitual, o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos pode surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- a) utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- b) utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- c) converter o recurso em caixa, por meio da sua alienação;
- d) beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- e) receber fluxos de caixa.

Ainda, segundo a Estrutura Conceitual, os ativos do setor público que ensejam potencial de serviços podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Vários serviços podem ser fornecidos em áreas onde não haja concorrência de mercado ou concorrência limitada de mercado. A utilização e a alienação de tais ativos podem ser restritas, já que muitos ativos que ensejam potencial de serviços são especializados por natureza.

Controle pela entidade: segundo a Estrutura Conceitual, a entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros, na sua utilização), de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

O controle pela entidade refere-se ao fato de que o benefício futuro deve ser controlado por uma entidade em particular. Perceba que a definição não utiliza o termo propriedade, desvinculando a

parte legal da econômica. Trata-se da essência sobre a forma. O exemplo clássico, citado pela doutrina, é o arrendamento financeiro, em que os bens pertencem ao arrendador, porém ficam sob controle do arrendatário, além de todos os riscos e benefícios decorrentes, devendo, portanto, serem contabilizados como ativo pelo arrendatário.

Nesse sentido, a estrutura conceitual assim se manifesta:

A propriedade legal do recurso, tal como terreno ou equipamento, é um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo. No entanto, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos podem existir sem que se verifique a propriedade legal do recurso. Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da manutenção e utilização de item patrimonial arrendado são verificados sem que haja a propriedade legal do próprio item arrendado. Portanto, a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo. No entanto, a propriedade legal é um indicador de controle.

Resultado de eventos passados: o ativo é resultado de um evento já ocorrido. A presença desse termo evita a inclusão dos denominados ativos contingentes como ativo da entidade. Imagine um imóvel que a entidade ainda não adquiriu. Nesse caso, esse recurso ainda não pode ser considerado um ativo, haja vista que ainda não aconteceu a compra do imóvel, mesmo que já esteja aprovado no orçamento.

Nos termos da Estrutura Conceitual,

a definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de transação ou outro evento passado. Podem existir diversas transações passadas ou outros eventos que resultem no ganho do controle do recurso pela entidade e, por conseguinte, o caracterize como ativo. As entidades podem obter ativos por intermédio da sua compra em transação com contraprestação, bem como pelo seu desenvolvimento. Os ativos também podem surgir de transações sem contraprestação, inclusive por meio do exercício dos direitos soberanos. O poder de tributar ou emitir licenças, acessar, restringir ou negar acesso aos benefícios oriundos de recursos intangíveis como, por exemplo, o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações), são exemplos dos poderes específicos do setor público e dos direitos que podem dar origem a ativos. Ao se avaliar o surgimento do direito de controle de recursos, os seguintes eventos devem ser considerados: (a) a capacidade geral para exercer o poder; (b) a constituição de poder por meio de lei, estatuto ou instrumento congênere; (c) o exercício do poder de criar um direito; e (d) o evento que dá origem ao direito de receber recursos de terceiros. O ativo surge quando o poder for exercido e os direitos de receber recursos existirem.

4.4.2 Passivo

Segundo Estrutura Conceitual do Setor Público, passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Assim como no ativo, a definição pode ser dividida em três elementos fundamentais: é uma obrigação presente na entidade, resulta de eventos passados e a extinção deve resultar na saída de recursos da entidade. Portanto, algo só pode ser considerado passivo quando cumprir as três condições em conjunto. Sendo assim, passemos à análise de cada um dos elementos que compõem a definição de passivo.

Obrigação presente: segundo a Estrutura Conceitual, obrigação presente é uma obrigação que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou uma obrigação que não ocorre por força de lei (obrigação não legalmente vinculada), as quais não possam ser evitadas pela entidade.

Imagine a situação de um passivo em que a entidade já quitou a dívida. Nesse caso, isso não pode contar no balanço como um passivo, haja vista que não representa uma obrigação atual.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP destaca que uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é, normalmente, o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Resultado de eventos passados: Imagine a seguinte hipótese; uma empresa necessitando de recursos vai até uma instituição financeira para obter um empréstimo. Para tanto, efetua seu cadastro, preenche os formulários necessários e tem o pedido aprovado. Apesar de todos os trâmites terem sido cumpridos, além do desejo de os administradores captarem o empréstimo, ele ainda não foi assinado, inexistindo um evento passado, no caso a assinatura do contrato. Desta forma, nessa situação, não podemos classificar esse fato como passivo.

Segundo a Estrutura Conceitual,

Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de transação ou de outro evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta. A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo. Quando a transação tem forma jurídica e é vinculada, tal como um contrato, o evento passado pode ser identificado de forma inequívoca. Em outros casos, pode ser mais difícil identificar o evento passado e é necessário fazer uma avaliação de quando a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos. Ao se fazer tal avaliação, fatores jurisdicionais devem ser levados em consideração pela entidade.

Extinção deve resultar na saída de recursos da entidade: nos termos da Estrutura Conceitual, um passivo deve envolver uma saída de recursos, da entidade, para ser liquidado ou extinto. Nesse sentido, a Norma destaca que a obrigação que pode ser liquidada ou extinta, sem a saída de recursos da entidade, não é um passivo.

Para os fins da Estrutura Conceitual, os termos “liquidado” ou “liquidação” não se confundem com os termos correspondentes, utilizados na execução orçamentária, conforme legislação brasileira sobre orçamento.

O passivo pressupõe não ser possível evitar a obrigação. Destaca-se que o pagamento da obrigação pode ser realizado de diversas formas, por exemplo, pagamento em dinheiro, transferência de outros ativos, prestação de serviços, substituição de uma obrigação por outra, entre outras.

4.4.3 Situação Líquida (patrimônio líquido)

Segundo a Estrutura Conceitual, Situação Patrimonial Líquida é a diferença entre os ativos e os passivos, após a inclusão de outros recursos* e a dedução de outras obrigações*, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante residual positivo ou negativo.

*Outros Recursos e Outras Obrigações: segundo a Estrutura Conceitual, em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, pode-se determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, o recurso ou a obrigação que não satisfaça a definição de elemento, definido na Estrutura Conceitual, precise ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Nesses casos, as NBCs TSP podem exigir ou permitir que esses recursos ou obrigações sejam reconhecidos como outros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos na Estrutura Conceitual.

Perceba que essa definição mostra o patrimônio líquido em função de definições prévias, estudadas anteriormente, de ativo e passivo. Por esta razão, podemos afirmar que se trata de uma definição residual.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

4.5 PRINCIPAIS PROBLEMAS IDENTIFICADOS PELO TCE/RS

No quadro a seguir estão descritos os problemas mais genéricos identificados nas auditorias do TCE/RS.

Problema	Consequência
Não adoção integral do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	Ao não adotar, integralmente, o PCASP, estabelecido por esta Corte de Contas, a Auditada prejudica o exercício do controle externo, interno e social, além de não evidenciar, de forma adequada, a situação patrimonial da entidade. Prejudica, ainda, a alimentação do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI, obrigação que todos os entes públicos municipais possuem junto à Secretaria do Tesouro Nacional - STN.
Diferença existente entre o valor contabilizado de estoques e a situação física	Desobediência às Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em decorrência da falta de transparência, do prejuízo à qualidade da informação contábil, da deficiência de evidenciação dos bens públicos e, sobretudo, limitação aos controles interno, externo e social.
Divergência de valor entre os registros contábeis e de patrimônio	Ausência de rotinas sistematizadas e confiáveis de controle e registro do patrimônio, no sistema patrimonial, pela deficiência na comunicação dos diversos sistemas da Auditada com a Contabilidade, resultando em fragilidades que podem gerar deficiências nas informações constantes na posição contábil. A situação é prejudicial ao Município, pois fragiliza os controles sobre patrimônio público, prejudicando, também, a ação fiscalizadora do controle externo, por não possuir uma base de dados confiável no sistema do controle patrimonial.
Deficiência/ausência de confiabilidade dos registros contábeis	A ausência de contabilização de valores, de forma tempestiva, demonstra a falta de confiabilidade no controle de créditos e registros de itens patrimoniais, podendo resultar em desvios por erro ou fraude, além de dificultar a Administração Pública, na tomada de decisão, seja pela falta de evidenciação correta do patrimônio, seja pela intempestividade da informação contábil.
Ausência de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos	A ausência de informações patrimoniais consistentes, compostas por demonstrativos contábeis, elaborados em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, impossibilita que sejam refletidos os efeitos econômicos da gestão no patrimônio público, além de não evidenciar, de forma adequada, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade.
Saldos iniciais divergentes em relação ao encerramento do exercício anterior	Comprometida a representação fidedigna dos registros contábeis, que se constitui em atributo indispensável para aceitação das informações geradas pela Contabilidade.

Ausência de reconhecimento de provisões relativas às demandas judiciais e evidenciação de ativos e passivos contingentes.	As deficiências identificadas no reconhecimento de provisões e evidenciação dos ativos contingentes impactam, significativamente, a correta evidenciação da situação patrimonial do Município e, conseqüentemente, sua gestão financeira. O correto reconhecimento de suas obrigações, no balanço patrimonial, é fundamental para que esta demonstração contábil reflita a situação patrimonial da entidade e obedeça aos Princípios Contábeis da Prudência e da Oportunidade. Nos termos da NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral, pelas Entidades do Setor Público, "o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão" (NBC TSP - Estrutura Conceitual, item 3.1). Nesse sentido, a ausência de tratamento contábil das demandas judiciais impacta o cumprimento dos objetivos da informação contábil, acima destacados.
---	---

Outras irregularidades comuns identificadas em auditorias:

- Ausência de reconhecimento e atualização de encargos de ativos e passivos;
- Reconhecimento de atualização e encargos de ativos e passivos pelo regime de caixa;
- Ausência do registro de ajustes para perdas;
- Ausência da segregação de ativos e passivos em curto e longo prazo;
- Valores a receber/a pagar não registrados;
- Registros antigos, não conciliados e/ou que não se enquadram nos conceitos de ativos e passivos;
- Ausência de registros relacionados à folha de pagamento (baixa do adiantamento de férias, gratificação natalina, entre outros);
- Ausência de reconhecimento e evidenciação das renúncias de receitas (deduções da receita orçamentária);
- Ausência ou baixa qualidade das notas explicativas;
- Classificações orçamentárias incorretas;
- Ausência de integridade nas informações evidenciadas no balanço patrimonial.

4.6 CASO CONCRETO DE ACHADO DE AUDITORIA

4.6.1 Divergências de Valores Registrados nos Controles Tributários e Contábeis - Dívida Ativa

Apurou-se, no Balancete Contábil do período de janeiro/2018 a setembro/2018, a existência de créditos inscritos em Dívida Ativa nos seguintes valores:

Dívida Ativa Tributária

1.1.2.5.0.00 – Dívida Ativa Tributária de Curto Prazo – (-) R\$ 10.676,381

1.2.1.1.1.04 – Dívida Ativa Tributária de Longo Prazo – (+) R\$ 462.515,68

1.2.1.1.4.04 – Dívida Ativa Tributária de Longo Prazo – (+) R\$ 70.731,39

Total: R\$ 522.570,69

Dívida Ativa Não Tributária

1.1.2.6 – Dívida Ativa Não Tributária de Curto Prazo – R\$ 0,00

1.2.1.1.1.05 – Dívida Ativa Não Tributária de Longo Prazo – R\$ 0,00

1.2.1.1.4.05 - Dívida Ativa Não Tributária – Demais Créditos de Longo Prazo (Títulos Executivos emitidos pelo TCE/RS e outros) – R\$ 1.735.201,82

Total: R\$ 1.735.201,82

Contudo, o relatório, apresentado pelo setor de tributação da Auditada, trazendo a consolidação dos créditos inscritos em Dívida Ativa Tributária e Não- Tributária, posição de 30/09/2018, aponta informações que não condizem com o registrado pela Contabilidade do Município, conforme segue:

	(A) Registros Setor Tributário R\$	(B) Registros Contábeis R\$	Diferença (A-B) R\$
DA Tributária	158.018,02	522.570,69	(-) 364.552,67
DA Não Tributária	1.778.875,44	1.735.201,82	43.673,62
TOTAL - R\$	1.936.893,46	2.257.772,51	(-) 320.879,05

Logo, o saldo registrado pela Contabilidade é superior ao montante de créditos inscritos em Dívida Ativa, registrados no Setor de Tributação, em R\$b320.879,05.

A divergência demonstrada revela ausência de rotinas sistematizadas e confiáveis de controle dos créditos, inscritos em dívida ativa e deficiência, na comunicação dos sistemas tributário, de tesouraria e de contabilidade, resultando em fragilidades que possibilitam a ocorrência de desvios de recursos públicos.

A situação em tela revela a deficiência do sistema de controle interno mantido pela Auditada, evidenciando, também, a falta de zelo e diligência quanto ao regular registro e acompanhamento das transações realizadas, o que prejudica a fidedignidade dos demonstrativos contábeis.

Nota:

1. Dívida Ativa com saldo Credor, configura-se o valor negativo, pois o saldo da conta deveria ser de natureza devedora.

4.6.2 Ausência de Reconhecimento de Provisões Relativas às Demandas Judiciais e Evidenciação de Ativos e Passivos Contingentes

A correta evidenciação da situação patrimonial do ente público é um dos principais objetivos inerentes à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Nesse sentido, um dos pontos que impactam, significativamente, o atendimento desse objetivo é o reconhecimento apropriado das obrigações no balanço patrimonial. Nesse contexto, a contabilização das provisões e a evidenciação dos passivos contingentes, conforme a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, impõe-se necessária para que as informações sejam divulgadas de maneira suficiente e permitam, assim, o correto entendimento pelos usuários da natureza, oportunidade e valor das possíveis contingências futuras do ente público.

Ademais, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que:

Art. 4º, § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. (grifou-se)

Nos termos do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, em sua décima quarta edição, os passivos contingentes:

[...] decorrem de compromissos firmados pelo Governo em função de lei ou contrato e que dependem da ocorrência de um ou mais eventos futuros para gerar compromissos de pagamento. Tais eventos futuros não estão totalmente sob o controle da entidade, e podem ou não ocorrer. Como a probabilidade de ocorrência do evento e a magnitude da despesa resultante dependem de condições externas, a estimativa desses passivos é, muitas vezes, difícil e imprecisa. No entanto, o Anexo de Riscos Fiscais deve espelhar a situação da forma mais fiel possível.

Referido Manual indica alguns exemplos de passivos contingentes. Entre esses exemplos destacam-se os seguintes, que são aplicáveis no contexto da administração municipal:

- a) Demandas judiciais contra a administração do ente, tais como privatizações, liquidação ou extinção de órgãos ou de empresas, e reajustes salariais não concedidos em desrespeito à lei;
- b) Demandas trabalhistas contra o ente federativo e órgãos da sua administração indireta;
- c) Dívidas em processo de reconhecimento pelo ente e sob sua responsabilidade;
- d) Avais e garantias concedidas pelo ente a entidades públicas, a entidades privadas e a fundos de pensão, além de outros riscos.

Nesse sentido, verifica-se que o tratamento das demandas judiciais é importante, tanto no contexto do correto reconhecimento das obrigações (provisões), quanto, também, para o enquadramento de possíveis passivos contingentes, os quais devem ser evidenciados em notas explicativas, além de ser importante informação evidenciada no Anexo de Riscos Fiscais.

A fim de identificar o tratamento contábil, relacionado às provisões e passivos contingentes, decorrentes de processos judiciais, foi encaminhada Requisição de Documentos e/ou Informações. Em resposta à requisição, o município informou possuir “n” processos e, também, que os passivos contingentes relativos a processos judiciais ainda não estão sendo registrados.

Destaca-se que, no Anexo de Riscos Fiscais do exercício 2018, não há previsão de passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais. Há previsão de passivos contingentes para fazer frente a Requisições de Pequenos Valores - RPVs, conforme informação do contador.

Nos termos da NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incerto.

Passivo contingente é: (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não completamente sob o controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque:

(i) é improvável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ativos contingentes, usualmente, decorrem de eventos não planejados ou inesperados que (a) não estejam totalmente sob controle da entidade e (b) que dão origem à possibilidade da entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade. Um exemplo corresponde a uma reivindicação da entidade, por meio de processos legais, em que o resultado é incerto.

Dos conceitos acima, observa-se que os processos judiciais, nos quais a administração municipal figura no polo passivo, podem se enquadrar na definição de provisão ou na definição de passivo contingente, a depender da situação. Já as demandas judiciais, em que o município figura no

polo ativo podem se enquadrar como ativos contingentes. O tratamento contábil, segundo a NBC TSP 03, é o seguinte:

A provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado; (b) for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e (c) uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

A norma destaca que a saída de recursos ou outro evento é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer, ou seja, maior que 50%. Quando não for provável que a obrigação presente exista, deve-se evidenciar o passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja remota.

Em suma, temos:

- i. Se a saída futura de recursos for provável, deve ser contabilizada (reconhecida) a provisão e divulgada em nota explicativa.
- ii. Se a saída for possível (mas não provável), não deve ser contabilizada, mas deve ser divulgada em nota explicativa (trata-se, nesse caso, de um passivo contingente);
- iii. Se a possibilidade de saída de recursos for remota, não deve ser contabilizada, nem divulgada.

Logo, considerando o previsto na Norma, a entidade deve classificar suas demandas judiciais em prováveis, possíveis e remotas, a fim de proceder com o devido tratamento contábil.

Nesse sentido, em que pese a dificuldade técnica, nesta definição, em muitos casos resta clara a probabilidade de saída de recursos e pode-se ter uma estimativa confiável da obrigação a pagar. Nesses casos, uma provisão deve ser reconhecida no balanço patrimonial e uma variação patrimonial diminutiva - VPD na demonstração das variações patrimoniais - DVP.

A NBC TSP 03 destaca que:

33. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que, por natureza, têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar a estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para uso no reconhecimento da provisão.

Nesse contexto, analisando-se as informações encaminhadas pelo Município, verifica-se que um montante total, classificado pelo Setor Jurídico como demandas judiciais prováveis, deveriam ser reconhecidas como provisão no balanço patrimonial. Ademais, um montante de "x" deveria ser evidenciado, em notas explicativas, como passivo contingente; e um montante de "y" deveria ser evidenciado como ativo contingente. Esses valores, referentes aos passivos e ativos contingentes, deveriam, ainda, ser registrados em contas de controle do Plano de Contas Aplicado ao setor Público.

Apesar da realidade acima descrita, verifica-se ausência de reconhecimento, nos termos tratados, das provisões relativas às demandas judiciais e evidenciação dos passivos e ativos contingentes do município.

As deficiências identificadas no reconhecimento de provisões e evidenciação dos passivos contingentes impactam, significativamente, a correta evidenciação da situação patrimonial do município e, conseqüentemente, sua gestão financeira. O correto reconhecimento de suas obrigações

no balanço patrimonial é fundamental para que esta demonstração contábil reflita a situação patrimonial da entidade e obedeça aos Princípios Contábeis da Prudência e da Oportunidade.

Ademais, a evidenciação de seus passivos contingentes impõe-se necessária para que as informações sejam divulgadas de maneira suficiente, nas notas explicativas e no Anexo de Riscos Fiscais, e permitam, assim, o correto entendimento, pelos usuários da natureza, oportunidade e valor das possíveis contingências futuras do município.

Nos termos da NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, "o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão" (NBC TSP - Estrutura Conceitual, item 3.1). Nesse sentido, a ausência de tratamento contábil das demandas judiciais impacta o cumprimento dos objetivos da informação contábil, acima destacados.

A falta de reconhecimento das provisões e evidenciação de passivos e ativos contingentes impacta o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público de fornecer informações úteis, aos usuários, das demonstrações contábeis para a devida prestação de contas e tomada de decisão.

Nesse sentido, sugere-se que os setores jurídico e contábil estejam integrados, informando e registrando os processos judiciais, além de oferecer suporte documental para o tratamento das provisões, passivos e ativos contingentes.

4.6.3 Contas Contábeis que Distorcem a Situação Patrimonial da Auditada

Acerca dos registros contábeis da Auditada, a Equipe de Auditoria expediu a Requisição de Documentos e/ou Informações, visando à certificação quanto à conformidade das posições contábeis de algumas contas selecionadas amostralmente pela Equipe de Auditoria, na data de corte de 30/09/2018, conforme segue:

Contas Contábeis

Em análise às posições contábeis, constantes no Balancete de Verificação da Auditada, na data de corte de 30/09/2018, requer-se justificativa e/ou esclarecimentos quanto à origem dos saldos, movimentação ocorrida e posição existente (composição), conforme segue:

- Conta 111.340.109.010.000 – R\$2.238.564,17 (valor sem movimentação contábil desde, no mínimo, 01/01/2017);
- Conta 111.110.200.000.000 – Suprimento de Fundos – R\$ 30.164,40;
- Conta 111.810.500.000.000 – R\$ 111.053,69;
- Conta 112.810.700.000.000 – Créditos a receber decorrentes de Infrações Legais – R\$ 1.170.794,88;
- Conta 112.819.000.000.000 - Demais Créditos Não Tributários a Receber – R\$ 1.878.809,72;
- Conta 113.000.000.000.000 – Estoques – R\$ 3.985.865,52 (disponibilizar os relatórios de estoques dos diversos setores do Município, em 30/09/2018, que respaldem a referida posição contábil);
- Conta 121.110.589.000.000 – Dívida Ativa dos Adiantamentos – R\$ 10.639,24;
- Conta 121.210.211.000.000 – Contribuição ao RGPS a compensar – R\$ 155.816,95;
- Conta 122.219.806.000.000 – Créditos a receber por acerto financeiro com servidor – R\$ 30.194,04;
- Conta 123.110.107.000.000 – Participação em Consórcios Públicos – R\$ 2.560.088,29;

- Conta 124.420.800.000.000 – Contribuições Previdenciárias – Débito Parcelado – R\$ 959.277,86;
- Conta 125.810.113.000.000 – Retenções – Entidades Representativas de Classe – R\$ 46.735,58;
- Conta 125.420.000.000.000 – Encargos Sociais a Pagar – R\$ 34.090.568,83;
- Conta 126.000.000.000.000 – Resultado Diferido – R\$ 61.214,08;
- Conta 126.110.300.000.000 – Ajustes de Exercícios Anteriores – R\$ 32.419.146,87 (fornecer razão contábil da conta e indicar se os registros decorrem de erros ou mudanças de critérios contábeis).

Em retorno, a Auditada assim se pronunciou:

[...] informamos que algumas das contas solicitadas já foram realizadas pesquisas e feitas as devidas correções, as demais ainda estão em processo de correção.

Além disso, por meio da Requisição de Documentos e/ou Informações, a Equipe de Auditoria levantou questionamentos acerca do montante registrado em Obras em Andamento, qual seja, R\$ 27.064.456,75, em 31/08/2018. Em retorno, a Administração Municipal disponibilizou uma relação de bens imóveis que já estariam concluídos, sem indicar a data do laudo final de vistoria nem mesmo o valor da obra.

Registra-se que os bens integrantes desta relação permaneciam registrados, contabilmente, em obras em andamento, incidindo, inclusive, depreciação sobre esse grupo de contas e dando amparo ao entendimento de que os registros contábeis de obras em andamento não se constituíram no reflexo da realidade.

A título exemplificativo, da análise do razão contábil da conta 719 - Obras em andamento, foi possível constatar a existência de registros contábeis para obras indicadas como concluídas.

Contatou-se, ainda, a falta de qualidade das informações constantes nos históricos, que deveriam ser capazes de esclarecer as operações realizadas, demonstrando a origem e a razão que ensejou ao ajuste, o que de fato, não se apurou.

Importante o destaque de que as informações contábeis devem refletir a realidade das transações ocorridas no Órgão, para todos os usuários das informações, não apenas por solicitação do Tribunal de Contas do Estado. A informação lacônica, prestada pela Auditada, de posições contábeis, na data de corte de 30/09/2018, indicou o desconhecimento da Equipe Técnica da Auditada acerca das movimentações e posições contábeis apresentadas, equipe esta que deveria manter a conferência quanto aos registros contábeis ocorridos mensalmente.

Em suma, o principal objetivo da Contabilidade manifesta-se pela evidenciação dos fatos ocorridos e pela correta apresentação do Patrimônio do Município. As informações contábeis devem espelhar, com precisão e fidedignidade, as transações e eventos transcorridos, o que não se constatou para o órgão sob análise.

Mesmo que de posse do Balancete de Verificação, ao final do exercício de 2018, a Equipe de Auditoria não teve acesso a informações detalhadas sobre as contas questionadas, inviabilizando a formação de convicção quanto à fidedignidade dos registros e/ou posições contábeis apresentadas.

A manutenção de escrituração contábil, como a apresentada na data de corte de 30/09/2018, além de revelar ausência de rotinas sistematizadas e confiáveis de controle dos valores escriturados, pela deficiência na comunicação dos diversos sistemas da Auditada com a Contabilidade, não se coaduna com a necessária transparência imposta à res publica, resultando em fragilidades que possibilitam à ocorrência de desvios de recursos públicos.

Ademais, foram desatendidos, além do Princípio Constitucional da Eficiência, estatuído no caput do artigo 37 da Constituição Federal, características dos registros e da informação contábil no setor público, em inobservância aos Princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, como: comparabilidade, representação fidedigna e tempestividade.

Por todo o exposto, as situações em tela revelaram a deficiência do Sistema de Controle Interno, mantido pela Auditada, bem como inconsistências nas parametrizações dos eventos contábeis, evidenciando, também, a falta de zelo e diligência do Contador responsável, quanto ao regular registro e acompanhamento das transações realizadas, o que prejudica a fidedignidade dos demonstrativos contábeis elaborados.

Incorreu, pois, a Auditada, em descumprimento ao disposto no inciso XXIV e XXV, do artigo 2º da Resolução TCE/RS nº 1.009/2014, que trata da prática de atos que podem ensejar a emissão de parecer prévio desfavorável à aprovação das contas ou julgamento pela irregularidade das contas dos agentes públicos pelo TCE/RS.

4.7 QUADRO RESUMO DE SUGESTÕES DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NA ÁREA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Risco	Controle Interno - procedimentos
Não adoção integral do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	Cotejar as contas presentes no balancete de verificação com o PCASP, estabelecido pelo TCE-RS. Identificar possíveis divergências de nomenclaturas e codificações.
Diferença existente entre o valor contabilizado de estoques e a situação física	Efetuar a contagem física dos estoques (por amostragem) de itens materiais (relevantes) no contexto do município e indicar fluxos de informações entre os setores de modo que a contabilidade seja subsidiada, mensalmente, com as posições a serem escrituradas.
Contas com saldos invertidos	Analisar a existência de contas do passivo com saldo devedor e contas do ativo com saldo credor. Exceções às contas redutoras que naturalmente possuem natureza contrária. Exemplo: conta "Caixa e Equivalentes de Caixa" com saldo credor.
Contas com saldos irrisórios	Analisar a existência de contas contábeis com saldos irrisórios que acabam prejudicando a compreensibilidade, à medida que dificulta a análise (falta de clareza e concisão).
Contas sem movimentação	Averiguar a inexistência de registros junto às contas contábeis, em determinados períodos. Avaliar se tais contas não deveriam ter movimentação para refletir corretamente a realidade do Órgão.
Contas com saldos superdimensionados	Verificar se a Contabilidade procede com os devidos ajustes para perdas. <u>Exemplos:</u> a) Contabilização de ajustes para perdas de direitos inscritos em dívida ativa; b) Contabilização de Ativos Contingentes como Ativos "normais".
Ausência de reconhecimento e evidenciação das renúncias de receitas (deduções da receita orçamentária)	Verificar se houve renúncias de receitas no período. Em caso positivo, analisar, no balancete contábil, se há saldo na conta 6.2.1.3.0.00.00 (Deduções da Receita Orçamentária), especialmente a conta 6.2.1.3.2.00.00 (Renúncia).

Classificações Orçamentárias Incorretas	Realizar análises por amostragem de classificações orçamentárias (naturezas de receitas e despesas) a fim de identificar classificações incorretas. Usar como padrão os arquivos disponibilizados no site do TCE-RS. Exemplo: Classificações no elemento de despesa 30 – Material de Consumo referente a despesas com prestação de serviços (elemento de despesa 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica).
Integridade do Balanço Patrimonial	Verificar se o total do ativo circulante + ativo não circulante (quadro principal – item 4.4.1 do MPCASP 8ª edição) é igual ao total do ativo financeiro + ativo permanente (quadro auxiliar – 4.4.2 do MPCASP 8ª edição).
Divergências dos valores contábeis e tributários referentes à dívida ativa	Confrontar os registros do setor tributário com os saldos contábeis.
Ausência de registro de ajustes para perdas de valores a receber	Verificar por meio do balancete de verificação se existe saldo na conta de ajustes, para perdas de valores a receber
Ausência de reconhecimento das provisões relacionadas às demandas judiciais	Verificar se há movimentação em contas de provisões relacionadas às demandas judiciais. Identificar se há fluxo de informações entre o setor jurídico e o setor contábil.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 14. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2023.

_____. _____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** (9ª edição). Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>. Acesso em: 29 nov. 2023.

_____. _____. **Plano de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais** (Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015). Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>>. Acesso em: 29 nov. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2023.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP)**. Disponível em <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-decontabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 29 nov. 2023.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 03**. Disponível em <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP03.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. **Plano de Contas e Classificações Orçamentárias** (naturezas de receita e despesa). Disponível em <<https://tcers.tc.br/sistemas-de-controle-externo/?section=SIAPC>>. Acesso em: 29/11/2023. Acesso em: 29 nov. 2023.

5 RECEITAS MUNICIPAIS

Alex Mateus Ferigolo
Fernanda Colvero Nogueira
Tiago da Costa Bilesky

Este capítulo de estudos, relativo às Receitas Municipais, tem por finalidade apresentar os principais aspectos relacionados à Administração Tributária, aos tributos de competência municipal e à dívida ativa, tendo em vista o ordenamento jurídico aplicável e os objetivos indicados pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em especial quanto à responsabilidade na gestão fiscal e a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional de cada ente da Federação.

Nesse contexto, revela-se fundamental a atuação do sistema de controle interno de cada órgão, à luz das competências que a Constituição lhe conferiu, como instrumento de eficiência, eficácia e efetividade do sistema arrecadatário do ente no qual o órgão está vinculado.

Para além das competências constitucionais, os sistemas de controle interno pertencentes aos Jurisdicionados do TCE/RS devem observar as diretrizes indicadas na Resolução TCE/RS nº 936/2012, a qual dispõe:

Art. 3º A instituição do sistema de controle interno dar-se-á por meio de lei municipal de iniciativa do Poder Executivo, a qual deverá contemplar as atribuições previstas no artigo 74, incisos I a IV, da Constituição, e, ainda, dentre outros aspectos:

I – [...]; II – estabelecer a forma de atuação do SCI, mediante:

a) [...]; b) indicação dos itens de verificação obrigatória por parte do controle interno, contemplando, em especial, as áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento do parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

[...]

Art. 4º Nos itens a que se refere a alínea “b” do inciso II do artigo 3º deverá estar compreendido, no mínimo: I – quanto às receitas, o exame: a) das transferências intergovernamentais; b) do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local; c) da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE; d) das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

[...].

Nesse sentido, o presente capítulo apresentará aos controladores internos uma metodologia de trabalho baseada em sugestões de procedimentos de verificação relacionados à Receita Municipal. Tais procedimentos não esgotam os temas abordados, mas direcionam a atuação dos servidores para

uma abordagem inicial, mais prática e objetiva, sem, contudo, ignorar as características inerentes a cada tema e o devido arcabouço jurídico no qual está inserido.

5.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A presente Seção contempla aspectos básicos relacionados à estrutura e ao funcionamento da Administração Tributária, abrangendo os seguintes temas:

- Recursos Prioritários.
- Estrutura Administrativa.
- Normatização.
- Planejamento da Fiscalização.

5.1.1 Previsão de Recursos Prioritários à Administração Tributária

Fundamentação Legal:

- Constituição Federal, artigos 37, caput e inciso XXII; e 167, inciso IV;
- Constituição Estadual, artigo 19, caput;
- Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Federal nº 101/2000), artigo 11;
- Lei Federal nº 4.320/1964, artigos 2º, inciso I, e 8º, §2º;
- Decreto-Lei nº 200/1967, artigo 6º e seguintes;
- Portaria MPOG nº 42/1999;
- Resolução TCE/RS nº 987/2013, artigos 3º e 4º

Características Gerais

A Constituição Federal determina que a administração tributária municipal disponha de recursos prioritários para o desempenho de suas atividades. Isso porque a realização das mais variadas políticas públicas dependem da obtenção de recursos financeiros que suportem as despesas com a remuneração de servidores, com o treinamento e aperfeiçoamento de servidores, com infraestrutura material e com recursos tecnológicos, dentre outras.

Essa priorização é destacada inclusive no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal, que permite, em caráter de excepcionalidade, a vinculação da receita de impostos para destinação às atividades da administração tributária, materializando a determinação de que não falem recursos para os setores que diretamente financiam as ações governamentais.

A estruturação do sistema responsável pelas receitas municipais permite que o Município atinja o equilíbrio fiscal, ao mesmo tempo em que distribua, de forma equitativa, o ônus tributário entre os seus contribuintes, segundo os critérios constitucionalmente definidos, em especial, o princípio da capacidade contributiva.

Para que possa definir quais são os recursos necessários para o desempenho das missões institucionais da administração tributária, o Município pode utilizar mecanismos de avaliação de desempenho, por meio dos quais são identificadas e analisadas a estrutura administrativa preexistente, as atividades passíveis de serem realizadas, as necessidades de recursos (materiais, humanos e tecnológicos) e as potencialidades locais para incidência tributária.

Os instrumentos de avaliação de desempenho servem, ainda, para orientar o processo de alocação de recursos, determinando quais medidas serão tomadas no curto, médio e longo prazo. Por fim, eles auxiliam na verificação dos resultados obtidos em razão das medidas adotadas.

A Resolução TCE/RS nº 987/2013 pode ser utilizada como referência para indicar quais são as atividades passíveis de serem realizadas pelas administrações tributárias municipais. A partir dos itens definidos no artigo 3º daquela resolução, é possível definir quais são as unidades administrativas

responsáveis por desempenhar as respectivas atividades e quais recursos são considerados suficientes para tanto.

Neste sentido, é importante que o planejamento dos recursos necessários e as decisões na alocação de recursos sejam formalizados, para que, assim, a sociedade, o Legislativo Municipal e os demais órgãos de controle possam avaliar a adequação das medidas adotadas.

Se um determinado gestor, por exemplo, detecta que a administração municipal é composta por servidores que ocupam cargos cujos requisitos de provimento são insuficientes para o desempenho das tarefas que lhes são atribuídas, ele decide admitir novos servidores. Todavia, diante das limitações no seu índice de pessoal, do prazo necessário para a realização de concurso público e dos riscos à continuidade do serviço, em razão da substituição repentina de servidores, ele pode definir, em seu planejamento estratégico, os prazos necessários para a realização do processo de seleção e para a substituição, escalonada, de servidores. Uma vez formalizado e divulgado o planejamento estratégico, será possível verificar se aqueles prazos são razoáveis e se as medidas definidas pelo gestor atendem aos critérios definidos na legislação.

A seguir são apresentados os principais indicadores utilizados pelos municípios gaúchos e que podem ser utilizados como referência na avaliação a ser realizada pelo Sistema de Controle Interno:

Quadro 1 – Sistema de Controle Interno

Nome do Indicador	Unidade de Medida	Fonte	Período Apurado ¹	Índice Atual ¹	Índice Final ¹²
Índice de Pessoal	Percentual	Contabilidade	2022	45,23%	44,00%
Restos a pagar (insuficiência financeira)	R\$	Contabilidade	2022	300.000,00	50.000,00
Custo da Arrecadação	Percentual	Contabilidade	2022	5%	4%
Proporção da receita própria sobre a receita corrente líquida	Percentual	Contabilidade	2022	38%	45%
Relação entre a receita tributária e o Fundo de Participação dos Municípios	Percentual	Contabilidade	2022	30%	50%
Arrecadação <i>per capita</i> de ISS ³	R\$/habitante	Contabilidade	2022	84,34	145,00
Índice de Participação dos Municípios i-Fiscal (IEGM)	Índice	SEFAZ/RS	2023	0,030667	0,30900
	Índice	TCE/RS	2018 ⁴	Muito Efetiva	Altamente Efetiva
Satisfação Usuário	Índice	Ouvidoria	2022	0,83	0,90
Protestos extrajudiciais em relação à dívida ativa em cobrança administrativa	Protestos	Ouvidoria	2022	40%	90%
Recebimentos da Dívida Ativa em relação ao saldo inicial	Percentual	Contabilidade	2022	5%	12%

Nota (1): Dados fictícios.

Nota (2): Período a ser adequado ao tipo de planejamento estabelecido, se de longo, de médio ou de curto prazo.

Nota (3): Pode ser utilizado para cada um dos principais tributos municipais. Nota (4): Utilização dos dados mais recentes possíveis.

Referidos indicadores envolvem importantes aspectos da gestão orçamentário-financeira da administração municipal. Destacam-se os seguintes:

- **gestão fiscal:** a avaliação do índice de pessoal e da suficiência de recursos para o pagamento das despesas empenhadas permite compreender em que medida as receitas municipais têm contribuído para o equilíbrio na gestão fiscal;
- **planejamento estratégico:** a avaliação do custo de arrecadação – ou seja, o quociente entre a arrecadação municipal e as despesas com a administração de receitas – permite compreender a eficiência na alocação de recursos para a administração tributária; e
- **relação entre receitas próprias e receitas de transferência:** o comparativo entre a arrecadação municipal e as principais fontes de transferência – como as do ICMS e do FPM, por exemplo – dá o indicativo do nível de dependência de determinado município. No caso de um município com alta dependência do FPM, a administração municipal pode adotar medidas mais robustas de reestruturação da sua administração tributária. Ou, na hipótese de o ICMS representar importante fonte de arrecadação, a administração municipal pode optar por priorizar as ações integradas no âmbito daquele imposto, para que, a partir dos retornos obtidos, possa estruturar as ações nos demais tributos municipais. Neste caso específico, a avaliação da evolução do Índice de Participação dos Municípios – IPM indica os reflexos das ações adotadas;
- **nível de arrecadação:** a análise da arrecadação per capita de cada tributo – no caso do IPTU, pode-se considerar somente a população urbana – permite que se estabeleça comparação com municípios vizinhos e que possuam estrutura populacional e econômica parecidas. Essas informações podem ser utilizadas na decisão pela alteração de alíquotas do IPTU, pela realização de recadastramento imobiliário ou, ainda, pelo aprofundamento das ações fiscalizatórias em determinado tributo;
- **aspectos qualitativos:** a utilização de elementos que avaliem os aspectos qualitativos complementa a análise quantitativa realizada nos itens abordados anteriormente. No quadro anterior, estão mencionados o Índice de Efetividade Gestão Municipal – IEGM e os índices de satisfação dos usuários estabelecidos pela administração municipal;
- **dívida ativa:** os indicadores relativos à dívida ativa podem se relacionar à adequação da administração municipal às boas práticas de gestão e aos resultados de todos os mecanismos de cobrança. No quadro, estão mencionados: um exemplo de indicador, relacionado a um procedimento específico de cobrança, que é o protesto extrajudicial; e outro, que envolve o resultado de todas as formas de cobrança, qual seja a índice de recebimento.

Os indicadores mencionados são apenas exemplos da possibilidade de avaliação dos resultados da administração tributária municipal.

No entanto, eles sugerem mecanismos que possam ser utilizados pelos membros do Controle Interno – assim como pela sociedade, pelo Poder Legislativo, pelo Tribunal de Contas e pelos demais órgãos de controle externo – para avaliar a suficiência dos recursos disponíveis para a realização das atividades realizadas naquele sistema administrativo.

Quadro 2 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Prejuízos à realização das finalidades públicas	<p>Verificar se a legislação orçamentária reserva recursos específicos e suficientes, para que a administração tributária possa desempenhar, adequadamente, suas atividades e melhorar a estrutura atualmente existente;</p> <p>Verificar se as despesas, com a Administração de Receitas, são registradas na Função 04 – Administração, Subfunção 129 - Administração de Receitas.</p>
Prejuízos ao equilíbrio financeiro	<p>Verificar se a legislação municipal estabelece indicadores e objetivos atinentes à administração tributária;</p> <p>Verificar se a legislação municipal fixa quais são os procedimentos de acompanhamento periódico que serão em realizados, em face da atuação da administração tributária.</p>
Prejuízos ao planejamento	<p>Identificar se a administração municipal elaborou estudos técnicos a respeito dos recursos disponíveis para o sistema de receitas;</p> <p>Identificar se os estudos técnicos consideram as limitações orçamentárias que impeçam a destinação prioritária de recursos orçamentários à administração tributária;</p> <p>Identificar se os estudos técnicos definem as alternativas a serem adotadas (p. ex.: realização de concursos para suprir a falta de pessoal em número suficiente para realizar as ações de fiscalização ou com conhecimento em determinada área de atuação; realização de licitação para contratação de sistemas informatizados para o gerenciamento das informações da administração tributária; solicitação junto aos responsáveis pelos sistemas informatizados de adequações necessárias para o trabalho da administração tributária, etc.).</p>
Prejuízos ao controle	<p>Verificar se existe documento que formalize o acompanhamento periódico do desempenho da administração tributária;</p> <p>Verificar se existe documento que preveja quais providências devem ser adotadas, caso o desempenho seja insatisfatório, considerado a partir das metas e dos indicadores fixados na legislação municipal;</p> <p>Verificar se o acompanhamento dos resultados atende à periodicidade e aos requisitos definidos na legislação municipal.</p>

5.1.2 Estrutura Administrativa

<p>Fundamentação Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constituição Federal, art. 37, caput e incisos II, V, IX, XVIII e XXII, e art. 39, § 1º; • Constituição Estadual, artigo 19; • Resolução TCE/RS nº 987/2013, artigos 3º e 4º

Características Gerais

A organização do sistema de receitas deve observar os princípios e regras contidos na Constituição Federal e na legislação nacional, além das mais modernas técnicas de gestão.

Em relação aos aspectos constitucionais, destaca-se a necessidade de que a administração tributária municipal seja integrada por servidores que integram carreira específica. A partir disso, o TCE/RS tem considerado não ser possível a utilização de fiscais com atribuições genéricas, ou seja, com atuação em fiscalização tributária, sanitária, de postura e de obras, dentre outros.

Além disso, a estruturação deve atentar para outros critérios relativos à seleção de profissionais, tais como a realização de concurso público. Dessa forma, a utilização de servidores comissionados e temporários deve ser limitada às estritas hipóteses definidas na Constituição.

Nele, é possível fazer a correlação entre as principais atribuições de cada cargo e compreender se elas são adequadas à atividade realizada. Aquela avaliação pode ser feita em relação aos principais objetos da administração tributária, com um enquadramento diferente. Por exemplo, na avaliação do pessoal responsável pela gestão do IPTU, pode-se tentar compreender quais equipes são responsáveis pelas atividades de atendimento ao contribuinte, de manutenção de cadastro imobiliário e de fiscalização tributária, dentre outras.

O quadro a seguir pode ser utilizado como forma de avaliar quais ações de capacitação foram realizadas – ou previstas, no plano de capacitação – por cada servidor e se elas são suficientes para que ele possa desempenhar, a contento, as tarefas que lhes são determinadas:

Quadro 4 – Avaliação de servidores e Ações de Capacitação

Nome do Servidor	Cargo/ Emprego/ Função	Atividade	Técnicas de Auditoria	ISS	IPTU	ITBI	Planta de Valores	Dívida Ativa	Sistemas Informatizados	Contabilidade Pública	Atuação Integrada	Outro
		Acompanhamento das receitas orçamentárias e extra orçamentárias										
		Apoio ao Controle Interno										
		Apoio Técnico à Procuradoria										
		Contencioso Fiscal										
		Convênio com outras AT										
		Crimes contra a Ordem Tributária										
		Divulgação e aperfeiçoamento da legislação tributária										
		Extinção do crédito tributário										
		Fiscalização e imposição tributária										
		Fluxo financeiro, ingressos e disponibilidades de caixa										
		Formulação da Política Econômico-Tributária										
		Restituição de Receita										
		Transferências Intergovernamentais										

Nota: Podem ser registradas a quantidade de ações realizadas, a carga horária total ou outro critério definido no plano de capacitação.

Ainda em relação à estrutura de pessoal, faz-se imprescindível o estabelecimento de uma política de capacitações. Isso se dá a partir da identificação das atividades que são realizadas por cada servidor e a compreensão de quais aspectos devem ser objeto de ações de treinamento ou

atualização: utilização de sistemas informatizados, legislação tributária, contabilidade pública e privada, avaliação de imóveis, técnicas de atendimento ao público, ou fiscalização de instituições financeiras.

O estabelecimento de um plano de capacitações permite a racionalização das ações de treinamento, permitindo a decisão pela realização de eventos *in company* ou a participação em seminários ou outros eventos realizados fora do município.

De outro lado, a estrutura material e de recursos tecnológicos passa pela previsão de espaço físico compatível com as atividades a serem desempenhadas, com mobiliário e equipamento adequados, com o desenvolvimento ou a contratação de softwares para recebimento e tratamento de informações de natureza tributária, a existência de veículos para a realização de ações de fiscalização, dentre outros. A definição de quais recursos devem ser alocados, para as atividades do sistema de receitas, deve ser objeto de planejamento estratégico, devidamente formalizado, divulgado e baseado em evidências.

Dica:

O Tribunal de Contas da União proferiu o Acórdão nº 011.775/2016-5, com inúmeras recomendações à Secretaria da Receita Federal, para a adequação da administração aos princípios constitucionais e às boas práticas de gestão. Transcreve-se, a seguir, trecho daquele documento:

—ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo relator, com fundamento na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c o RITCU, art. 250, incisos II e III, em:

9.1. Recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que:

9.1.1. aprimore o planejamento de sua força de trabalho e elabore plano de capacitação que possibilite respostas mais rápidas às alterações legislativas, de modo a evitar perdas de eficiência;

9.1.2. a elaboração dos indicadores, utilizados para se verificar a eficiência dos processos da RFB, contemple aspectos que permitam aos gestores verificarem eventuais desvios de eficiência, de modo a assegurar a consecução dos resultados planejados;

9.1.3. promova ações no sentido de elaborar e atualizar com maior agilidade seus manuais de procedimentos, a fim de permitir correta e tempestiva aplicação das leis tributárias;

9.1.4. desenvolva ou aprimore sistemas automatizados de tarefas, com o objetivo de otimizar o processamento dos dados de tributos e de contribuintes, de forma a liberar força de trabalho para atividades nas quais a intervenção humana seja imprescindível;

9.2. Determinar:

9.2.1. à Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração do Ministério da Fazenda que encaminhem a este Tribunal, no prazo de 90 (noventa) dias, plano de ação especificando as medidas a serem adotadas em relação às recomendações constantes dos itens anteriores que decidirem implementar, os respectivos prazos e responsáveis, bem como justificativa a respeito das recomendações que eventualmente decidirem não implementar;

9.2.2. à Sefip para promover a ciência dos interessados.

Quadro 5 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Prejuízo à profissionalização	Verificar se a lei municipal cria cargo efetivo para atuação unicamente na administração tributária; Verificar se a lei municipal fixa as atribuições dos cargos afetos à administração tributária; Verificar se a lei municipal fixa os requisitos de provimentos dos cargos afetos à administração tributária; Verificar se os requisitos de provimento são compatíveis com as atividades desempenhadas por cada um dos profissionais afetos à administração tributária; Verificar se o quantitativo de pessoal, definido em lei, é suficiente para o desempenho das missões institucionais do sistema de receitas; Verificar se a estrutura real atende aos critérios mínimos definidos na

	<p>legislação municipal, notadamente quanto a: (a) quantitativo de cargos; (b) lotação dos servidores; e (c) atendimento dos requisitos de provimento;</p>
<p>Prejuízo à economicidade e à eficiência</p>	<p>Verificar se a terceirização de atividades se limitou ao suporte em atividades que requeiram conhecimento especializado e que, devido ao número de reduzido de atuações, durante o exercício e a consequente redução de custos, em face da inviabilidade de se manter um servidor para realizá-las, justificam a contratação de especialistas;</p> <p>Verificar se o município dispõe de política de capacitação permanente dos servidores integrantes da administração tributária e da administração fazendária;</p> <p>Verificar se o plano de capacitação vem sendo executado na forma prevista;</p> <p>Verificar se a estrutura física apresenta condições mínimas de segurança e ergonomia para os profissionais que compõem o sistema de receitas;</p> <p>Verificar se o sistema de receitas dispõe de veículos em número suficiente para a realização de ações fiscalizatórias no âmbito do IPTU, do ITBI, do ISS, do PIT, do ITR etc.;</p> <p>Verificar se o sistema de receitas dispõe de equipamentos de informática compatíveis com as necessidades municipais;</p> <p>Verificar se os sistemas informatizados pelo sistema de receitas permitem: (a) a tramitação informatizada dos processos e documentos; (b) o controle de indicadores qualitativos e quantitativos sobre a gestão de receitas; (c) a transparência e a prestação de contas a órgãos de controle; (d) o controle de usuários sobre as transações realizadas;</p> <p>Verificar se os sistemas informatizados não permitem a exclusão de lançamentos, sem que se mantenha registro permanente de tais operações;</p> <p>Verificar se as solicitações de adequação dos sistemas informatizados são formalizadas e se o seu atendimento é realizado em prazo razoável e a preços compatíveis com o mercado.</p>

5.1.3 Normatização

<p>Fundamentação Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constituição Federal, artigos 37, XXII, e 70; • Constituição Estadual, artigos 19 e 70; • Lei Complementar nº 101/2000, artigo 11, caput; • Lei Federal nº 5.172/1966, artigos 3º e 142; • Lei de Acesso à Informação (Lei Federal nº 12.527/2011), artigo 8º, §1º, inciso I8; • Lei Federal nº 13.460/2017, artigo 6º, inciso VI, caput e alíneas "b" e "c", e artigo 7º; • Resolução TCE/RS nº 987/2013.

Características Gerais

A administração pública rege-se pelo princípio da legalidade, o qual prescreve que serão definidas as possibilidades de atuação dos agentes públicos, as suas limitações e a responsabilidade por seus atos. Por meio das leis e dos regulamentos administrativos, a administração municipal distribui as mais variadas tarefas entre suas unidades administrativas e seus servidores.

Esse princípio constitucional é repetido nos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional, os quais acrescentam que o tributo deve ser apurado mediante atividade plenamente vinculada. Isso significa dizer que a margem de liberdade dos agentes fiscais é menor do que a de outros agentes públicos.

A regulamentação dos atos administrativos confere maior segurança aos cidadãos e aos próprios agentes públicos, os quais compreendem os seus limites de ação e os resultados que deles são esperados. Ela representa, ainda, o momento de formalização das etapas de planejamento estratégico, por meio do qual a administração define quais são as tarefas mínimas que devem ser desempenhadas em determinada unidade administrativa e/ou por determinado cargo. A partir da clara definição de responsabilidades, é possível definir quais recursos devem ser alocados no desempenho de cada tarefa.

O quadro a seguir exemplifica a possibilidade de estruturação das informações sobre a normatização das atividades da administração tributária:

Quadro 6 – Estruturação da Normatização de atividades da administração tributária

Atividade	Itens da Resolução 987/2013	Unidade Administrativa	Estrutura de Pessoal	Descrição dos procedimentos a serem realizados	Prazos para sua realização	Modelos de Documentos e Informações a serem Registra das
Fiscalização e imposição tributária	Art. 3º, II, r					
Contencioso Fiscal	Art. 3º, I, m					
Formulação da Política Econômico-Tributária	Art. 3º, I, k					
Extinção do crédito tributário	Art. 3º, I, b					
Divulgação e aperfeiçoamento da legislação tributária	Art. 3º, I, j					
Transferências Intergovernamentais	Art. 3º, I, l					
Restituição de Receita	Art. 3º, I, e e h					
Convênio com outras AT	Art. 3º, I, d					
Apoio Técnico à Procuradoria	Art. 3º, I, a					
Crimes contra a Ordem Tributária	Art. 3º, II, e					
Apoio ao Controle Interno	Art. 3º, I, c					
Fluxo financeiro, ingressos e disponibilidades de caixa	Art. 3º, I, i					
Acompanhamento das receitas orçamentárias e extra orçamentárias	Art. 3º, II, r					

Ao registrar quais são as normas que disciplinam cada aspecto das atividades da administração tributária, é possível avaliar a suficiência da normatização. O modelo apresentado é bastante simplificado, podendo-se realizar a sua subdivisão para cada atividade. Por exemplo, em relação à gestão do ISS, é possível subdividir entre as atividades de atendimento ao contribuinte, de manutenção do cadastro de contribuintes, de análise das informações recebidas pelos contribuintes,

pela programação e realização de auditorias-fiscais, pela realização de análises específicas a segmentos complexos (instituições financeiras e construção civil, por exemplo) e a grandes contribuintes, dentre outras.

Dica:

Para melhor compreensão das possibilidades de normatização sobre as atividades da administração tributária e a consolidação da legislação municipal, sugere-se a leitura dos seguintes documentos:

- Normas de Procedimento STB-NP nº 01 a 05/2014, do Município de Serra/ES. Tais normas disciplinam como deve ser realizada a manutenção dos cadastros mobiliário e imobiliário, definindo as atribuições de cada uma das subunidades administrativas envolvidas naquele processo; disciplinam a inscrição, controle e baixa da dívida ativa tributária e não tributária; disciplinam o lançamento, arrecadação, baixa e fiscalização de tributos, com a previsão, por exemplo, de que todas as guias de ITBI serão objeto de vistoria (subseção 6.4.2.2), com previsão de rotinas diárias de fiscalização e homologação dessas vistorias; disciplinam a concessão e o controle das renúncias de receita tributária, mediante procedimento com intervenção de inúmeras subunidades administrativas (Serviço de Protocolo Geral, Departamento de Cadastro Técnico Municipal, Departamento de Administração Tributária, Junta de Impugnação Fiscal e Conselho de Recursos Fiscais).

- Manual de Auditoria e Procedimentos Fiscais, do Estado de Goiás. Embora trate de procedimentos aplicados pela administração estadual, o documento traz o detalhamento do planejamento e da execução dos procedimentos fiscalizatórios, explicando como devem ser preenchidos e interpretados os documentos de fiscalização. São disciplinados, de forma específica, 18 (dezoito) procedimentos de fiscalização.

- Decreto Municipal nº 2.262/2003, da PM de Sarandi/RS. Nele, são definidas as rotinas periódicas de controle, passíveis de serem realizadas pelo Sistema de Controle Interno. Para tanto, são definidos modelos de documentos e informações mínimas a serem fornecidas pelos órgãos setoriais, a fim de subsidiar o trabalho da unidade central de controle interno.

- Decreto Municipal nº 59.579/2020, da PM de São Paulo/SP. Nele, está consolidada a legislação tributária municipal.

Com a consolidação do princípio da publicidade e a consequente ampliação da transparência dos atos administrativos, a formalização da divisão de tarefas permite que a administração possa divulgar informações relativas à estrutura administrativa e ao seu funcionamento. Neste sentido, o artigo 8º da Lei de Acesso à Informação prescreve que as administrações divulgarão, de forma ativa, informações relativas a competências e estrutura organizacional das suas unidades administrativas.

Registra-se, ainda, que a Lei Federal nº 13.460/2017 impõe à administração pública o dever de publicar Carta de Serviços ao Usuário, na qual estejam descritas informações relacionadas aos serviços oferecidos; aos requisitos, documentos, formas e informações necessárias para acessá-lo; às principais etapas para seu atendimento; à previsão do prazo máximo para sua prestação; e aos locais e formas para o usuário apresentar eventual manifestação sobre o serviço prestado.

Ainda no que se refere à publicidade dos atos governamentais, vale destacar a prescrição do artigo 212 do Código Tributário Nacional, no sentido de que, anualmente, o Executivo Municipal expedirá, por decreto, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos. Essa determinação vem no sentido de permitir que os contribuintes compreendam quais são as normas tributárias vigentes em cada exercício, tendo-se em consideração, pois, que a legislação tributária envolve, além das leis municipais, os tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Diante desse grande número de normas, a consolidação da legislação relativa a cada tributo permite o contribuinte leia somente os atos normativos que lhes são pertinentes e com a segurança de que o texto que estão lendo é o mais atualizado possível.

Assim, a adequada normatização sobre as atividades realizadas no âmbito do sistema de receitas vem no sentido de assegurar a sua eficácia e de dar concretude às disposições legais anteriormente mencionadas.

A seguir, quadro demonstrativo dos procedimentos de verificação pelo Controle Interno.

Quadro 7 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Prejuízo ao controle	Verificar se a legislação municipal define qual deve ser a estrutura de pessoal das unidades responsáveis pela gestão das receitas municipais.
Prejuízo à organização administrativa	Verificar se a legislação municipal disciplina como são realizadas as atividades do sistema de receitas, fixando o fluxo procedimental, as unidades responsáveis por executá-los, os prazos para a realização de cada etapa, as informações mínimas a serem registradas e os modelos de documento para registrá-las, permitindo a segregação de funções e o controle das ações realizadas.
Prejuízo à transparência	Verificar se foi editado, anualmente, decreto que consolide a legislação vigente em relação a cada um dos tributos municipais.

5.1.4 Planejamento da Fiscalização

Fundamentação Legal:

- Constituição Federal, artigos 37, caput, e 70, parágrafo único;
- Constituição Estadual, artigos 19, caput, e 70, parágrafo único;
- Decreto-Lei nº 200/1967, artigo 6º, inciso I;
- Resolução TCE/RS nº 987/2013, artigo 3º, I.

Características Gerais

O planejamento consiste na indicação de quais ações de fiscalização, de combate à sonegação fiscal, de educação fiscal e de incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias serão realizadas, com a finalidade de proceder à efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente. Trata-se, assim, de atendimento ao disposto no inciso I do artigo 6º do Decreto-Lei nº 200/1967, que prescreve que as ações públicas atenderão ao princípio fundamental do planejamento.

Ele contribui, ainda, para assegurar a eficiência e a qualidade da tributação, bem como o controle interno, externo e social sobre a atuação da administração tributária. Isso porque os documentos de planejamento indicam quais são os resultados esperados pela alta administração e, assim, permitem verificar a suficiência dos recursos disponibilizados para a sua realização (por exemplo, servidores, ações de capacitação, sistemas informatizados e infraestrutura material).

O adequado planejamento das ações da administração tributária e o seu acompanhamento periódico permitiriam verificar em que medidas as ações da administração tributária municipal foram efetivas e, por consequência, quais delas requerem ajustes ou ações complementares.

A formalização dos resultados das ações realizadas daria conhecimento, aos cidadãos e às unidades de controle, sobre ações que podem não ter impacto imediato no volume da arrecadação tributária ou, ainda, que digam respeito à qualidade da tributação. São elas, por exemplo:

- o recadastramento imobiliário, o qual, invariavelmente, gera impacto sobre a arrecadação tributária do IPTU em períodos subsequentes àquele em que foi realizado;
- a capacitação dos servidores do setor de atendimento ao contribuinte podem ter seus impactos vinculados ao menor tempo de atendimento ou nos índices de satisfação do contribuinte quanto à qualidade das informações prestadas;

- a implantação de um sistema informatizado de gestão requer tempo de ajuste na base cadastral e treinamento dos servidores que o operarão, gerando impacto na arrecadação tributária em períodos subsequentes.

Sob outro ângulo, o planejamento formal da fiscalização tributária define os limites de atuação da administração tributária, representando a garantia, aos contribuintes, de que as ações tomadas pela administração tributária decorrem de decisões impessoais e orientadas por critérios técnicos.

Ele representa, assim, instrumento de legitimação da ação da administração tributária e um importante freio para possíveis excessos; orienta o processo de obtenção de provas para a fundamentação de eventual ato de lançamento; ao mesmo tempo em que facilita posteriores esclarecimentos ou conferências pela chefia da fiscalização. Neste sentido, é de grande valia que o planejamento da administração tributária seja pautado, portanto, em critérios objetivos previamente definidos em normativas municipais.

Essa definição de critérios objetivos permite, ainda, a utilização de ferramentas da tecnologia da informação para o tratamento dos dados dos contribuintes e para orientar na seleção de contribuintes e de segmentos passíveis de serem fiscalizados. Citam-se, por exemplo:

- utilização dos cadastros de empresas e de informações relativas à arrecadação municipal (tarifa de água e contribuição de iluminação pública, por exemplo) para indicar eventual defasagem do cadastro imobiliário;
- utilização de instrumentos de georreferenciamento – inclusive gratuitos e de acesso aberto – para a verificação de construções e de ampliações irregulares;
- utilização das informações obtidas no âmbito da nota fiscal eletrônica e da nota fiscal conjugada – disponível para os municípios no âmbito do Programa de Integração Tributária – para a detecção de divergências e de contribuintes passíveis de serem fiscalizados.
- A utilização de mecanismos informatizados, para o tratamento das informações relativas aos contribuintes, e o planejamento das ações de fiscalização aumentam a assertividade da ação fiscal e reduzem a necessidade de pessoal para a realização daquelas atividades.

Quadro 8 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Prejuízo à eficiência, ao controle e à isonomia	<p>Verificar se o plano de fiscalização contempla os seguintes itens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diagnóstico a respeito da evolução das receitas tributárias municipais; • considerações a respeito da estrutura de pessoal, material, de recursos tecnológicos e financeiros disponíveis para a administração tributária; • considerações a respeito das consequências das limitações de recursos; • indicação das ações de monitoramento a serem realizadas durante o período do plano de fiscalização, indicando, no mínimo, a periodicidade dos exames e os critérios para seleção de amostra e de avaliação; • indicação das ações de auditoria regulares a serem realizadas, indicando, no mínimo, a periodicidade dos exames e os critérios para seleção de amostra e de avaliação; • ações fiscalizatórias (acompanhamentos e auditorias) em relação aos maiores contribuintes/devedores de ISSQN e de IPTU; • ações fiscalizatórias (acompanhamentos e auditorias) em relação às principais empresas tomadoras de serviços sujeitas à responsabilidade pelo recolhimento do ISSQN; • ações fiscalizatórias (acompanhamentos e auditorias) para manter atualizados os valores constantes da planta genérica de valores, para

	fins de incidência do IPTU e do ITBI; <ul style="list-style-type: none"> • ações fiscalizatórias (acompanhamentos e auditorias) em relação aos critérios de incidência do ITBI; • ações fiscalizatórias (acompanhamentos e auditorias) em relação às principais receitas de taxas e de serviços.
--	--

5.2 TRIBUTOS MUNICIPAIS

Esta seção aborda aspectos relacionados aos tributos de competência municipal, bem como aqueles que, embora não estejam na competência do ente federativo, a ele foram delegadas as atribuições de fiscalização e cobrança, mediante convênio. Estão contemplados os seguintes tributos:

- Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU
- Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
- Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - COSIP

5.2.1 Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU

Fundamentação Legal:

- Constituição Federal, art. 156, I;
- Código Tributário Nacional, art. 32 a 34;
- Lei Federal n. 10.257/2001 (Estatuto das Cidades);
- LRF, art.1º e art. 11º;
- Portaria do Ministério das Cidades n. 511/2019;
- Código Tributário Municipal;
- Lei Municipal que estabeleceu a PGV;
- Outros Normativos Municipais.

Características Gerais

- Tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município;
- A base de cálculo consiste no valor venal do imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel (os critérios para apuração devem culminar na elaboração da Planta Genérica de Valores - PGV);
- Os valores da PGV podem ser atualizados mediante Decreto, tendo por base índice oficial de correção monetária, porém nunca pode-se utilizar decreto para atualizar o IPTU em percentual superior ao índice oficial de correção monetária (Súmula 160 STJ);
- Para manter atualizada a base de cálculo do IPTU e demais tributos imobiliários, a Portaria n. 511/09 do Ministério das Cidades recomenda que o ciclo de avaliação dos imóveis seja de no máximo 4 (quarto) anos. Em Municípios com população até 20.000 habitantes e em que não ocorra evidência de variação significativa nos valores dos imóveis, comprovada por meio de relatórios e pareceres técnicos, a avaliação de imóveis poderá ser dispensada no período de um ciclo, desde que observado o limite máximo de 8 (oito) anos. Cabe ressaltar que a avaliação dos imóveis que compõem a base de cálculo não se confunde com a atualização geral anual aplicada à PGV com base em índices inflacionários.

- O contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título;
- Alíquotas fixadas por lei municipal, considerando a capacidade econômica do contribuinte;
- Progressividade extrafiscal (caso não sejam observadas as disposições do Plano Diretor – a finalidade é assegurar a função social da propriedade urbana).

A seguir, quadro com os principais riscos e procedimentos de verificação.

Quadro 9 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
<p>Ausência de atualização da Planta Genérica de Valores (PGV), ocasionando defasagem imobiliária; perdas de arrecadação; injustiças fiscais entre contribuintes;</p> <p>Nota: A PGV permite fixar previamente os valores básicos unitários dos terrenos e edificações, padronizando e uniformizando os critérios de apuração do valor venal dos imóveis para apuração do IPTU, por meio de características como localização, topografia, pedologia, limitações e outras especificações genéricas. Todavia, não traduz o valor de mercado dos imóveis.</p> <p>Atenção! Com o passar do tempo, os imóveis podem sofrer valorização, seja por novos empreendimentos ou benfeitorias realizadas na região, ocasionando diferenças entre os valores venais do município e a realidade do mercado, situação que demanda a revisões periódicas da PGV.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar quais medidas foram ou estão sendo adotadas pelo gestor para a atualização da PGV (p.ex. projeto de leis); • Efetuar cotejo entre as bases de cálculo entre o IPTU e o ITBI a fim de identificar significativa dispersão entre as dimensões dos dois tributos; • Orientar e recomendar formalmente ao gestor municipal, quando for o caso, para que adote medidas, como propositura de leis a fim de atualizar a PGV. <p>Nota: Ainda que a base de cálculo para fins de IPTU possa ser mais ampla e estável que a do ITBI, a diferença encontrada pelo cotejo, entre as duas dimensões, pode revelar necessidade de atualização dos valores venais dos imóveis.</p> <p>A título de referência, cabe considerar o disposto no §4º do art. 30 da Portaria n. 511/09 do Ministério das Cidades, que considera aceitáveis valores de avaliação a partir de 70% do valor de Mercado apurado, quando da elaboração da PGV.</p>
<p>Ausência de atualização e a deficiência nas informações do cadastro imobiliário, ocasionando inviabilidade de cobranças, perdas de arrecadação; injustiças fiscais entre contribuintes;</p> <p>Atenção! A manutenção de um adequado e correto cadastro imobiliário, além de ampliar, consideravelmente, a arrecadação do IPTU e da Taxa de Coleta de Lixo, propicia a verdadeira justiça fiscal e social.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Averiguar a data do ultimo recadastramento efetuado pelo município e quais procedimentos foram utilizados (georreferenciamento, autodeclaração e etc.), verificando se as informações obtidas foram inseridas no sistema interno de cadastro; • Averiguar, por meio de diligência in loco, a situação de imóveis específicos, nas diversas regiões e zonas urbanas, e comparar com os dados cadastrados no sistema interno (situação territorial e predial do cadastro); • Averiguar com setores internos (secretarias de planejamento, p. ex.) a rotina e o fluxo de compartilhamento de informações ao setor de cadastro imobiliário acerca de licenças e alvarás para construção, regularizações, cartas de habite-se, e cotejar com os dados cadastrados dos imóveis; • Averiguar se o município firmou e mantém ativos convênios com outros órgãos públicos ou instituições a fim de atualizar suas informações e qualificar seu cadastro; • Averiguar se o Município estabeleceu a obrigatoriedade do envio das informações pelos Cartórios Distribuidores e de Registro de Imóveis; • Averiguar com o setor de cobrança e com a procuradoria municipal situações de cobranças (administrativa e judicial) que foram inviabilizadas pela ausência ou deficiência no cadastro dos contri-

	<p>buintes;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar se o setor responsável pela manutenção do cadastro imobiliário utiliza mecanismos informatizados e/ou de georreferenciamento para detectar construções novas ou ampliações; • Verificar se há lei municipal, institucionalizando o Recadastramento imobiliário e regulamentação, via decreto, determinado prazos de cumprimento, modelos de formulários e meios do recadastramento; • Alertar e recomendar, formalmente, ao gestor municipal, quando for o caso, a adoção de medidas tendentes a atualizar e aperfeiçoar a qualidade do cadastro imobiliário local.
<p>Ausência de Normatização e/ou Implantação da Progressividade Extrafiscal, ocasionando desestímulo à função social da propriedade urbana; ausência de incremento de arrecadação por ocasião de contribuintes que descumpriram condições e prazos relativos ao parcelamento, edificação ou utilização determinados pelo município;</p> <p>Nota: a progressividade prevista no normativo constitucional é facultativa e depende de lei específica, destinando-se a áreas incluídas no plano diretor do município.</p> <p>Atenção! Por meio da progressividade extrafiscal, o Poder Público busca estimular ou desestimular certa conduta por parte de proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, para que promova seu adequado aproveitamento e atenda a sua função social.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se o município editou lei específica para adoção da progressividade do IPTU no tempo e, caso constatada existência do normativo, verificar sua aplicação aos contribuintes; • Averiguar, mediante diligências in loco, possíveis propriedades de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, orientando e recomendando, formalmente, ao gestor municipal, quando for o caso, sobre a viabilidade legal da instituição da progressividade temporal.

5.2.2 Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI

<p>Fundamentação Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constituição Federal, art. 156, I; • Código Tributário Nacional, art. 38 e 42; • LC n. 101/2000, art. 1º e art.11º; • Código Tributário Municipal;
--

Características Gerais

- Tem, por fato gerador, a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (por natureza ou acessão física) e de direitos reais sobre bens imóveis (excetos os de garantia e as servidões) e a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis. O STJ entende que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, a qual se dá mediante o registro no cartório de imóveis. Em caso de anulação da venda do imóvel, o valor pago a título de ITBI é passível de restituição;
- A base de cálculo consiste no valor venal dos bens ou direitos transmitidos, neste sentido, em fevereiro de 2022, a Primeira Seção do STJ ao julgar o Tema 1.113 dos recursos repetitivos (REsp 1.937.821), fixou as seguintes teses:

- 1) A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de Mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
 - 2) O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do CTN);
 - 3) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.
- O contribuinte será qualquer das partes na operação tributada, cabendo à legislação municipal definir o sujeito passivo da obrigação. Geralmente é definido como contribuinte o adquirente do bem ou do direito sobre o imóvel;
 - A alíquota deve ser estabelecida em lei municipal, vedada sua progressividade.

Atenção!

Entende-se que o valor da base de cálculo é o valor real da venda do imóvel (transação) ou de mercado, sendo que, nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte, pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, nos termos do art. 148 do CTN (entendimento firmado pelo STJ).

Logo, o valor venal do ITBI não se confunde com o valor venal do IPTU, sendo descabida a aplicação de plantas rígidas, pois não refletem a realidade imobiliária.

Quadro 10 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
<p>Ausência de informação ao fisco municipal sobre as ocorrências de compras e vendas de imóveis. Risco de evasão de receitas. Nota: Esse risco está vinculado à decisão colegiada do STF (ARE 805.859 AgR/RJ, em 10.02.15), na qual a 1ª Turma da Corte Suprema acatou, por unanimidade, o Voto do Relator, Exmo. Ministro Roberto Barroso, no sentido de que não deve ser aplicada ao ITBI a previsão contida no § 7º, do art. 150 da CF (ou seja, vedando o pagamento antecipado ao fato gerador)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se há legislação municipal dispondo que titulares de cartórios, notários e registradores exijam do adquirente, para registrar o título translativo, a comprovação da notificação do lançamento do ITBI, com o valor do tributo a pagar em guia emitida pela Prefeitura. • Verificar se a legislação municipal prevê a existência de obrigação acessória para que os Cartórios de Registro de Imóveis e Distribuidores de Títulos encaminhem, periodicamente, ao fisco municipal, informações sobre a prática de atos que importem em fatos geradores de ITBI no município.
<p>Lançamento Tributário efetuado por autoridade incompetente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se o servidor responsável pela análise e lançamento do ITBI é titular de cargo que comporta formalmente tais atribuições (Fiscal Tributário).
<p>Subavaliação de imóveis (urbanos e rurais), mediante a utilização de parâmetros que não refletem a realidade do mercado imobiliário, ocasionando perda de arrecadação.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar quais são os parâmetros e critérios utilizados pelo município por ocasião do cálculo do ITBI (urbano e rural), averiguando se a metodologia aplicada reflete a realidade do mercado imobiliário, mediante pesquisas e levantamento de preços (empresas imobiliárias, sindicatos e outros atores); • Nos casos de divergências entre o fisco e o valor declarado pelo contribuinte, verificar se foi instaurado o processo administrativo nos termos do artigo 148 do CTN para arbitramento do valor devido. Nesse caso, identificar se há notificação dos contribuintes, se há avaliação fundamentada e demonstrada de forma clara ao contribuinte e a existência de apresentação de contestação e avaliação contraditória anterior ao lançamento do valor arbitrado.

	<p>Nota: Via de regra, a inexistência de procedimentos de arbitramento arquivados, ou seja, quando a integralidade dos valores declarados pelos contribuintes foi aceita, evidencia inexistência de fiscalização do ITBI.</p> <ul style="list-style-type: none"> Alertar e recomendar formalmente ao Gestor Municipal, quando for o caso, a adoção de parâmetros e critérios que correspondam à fidedigna base de cálculo do imposto.
--	---

5.2.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza– ISSQN

<p>Fundamentação Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> Constituição Federal, art. 156, III; LC n. 116/2003 e alterações (LC n.157/2016 e LC n. 183/2021); LC n. 101/2000, artigos 1º e art. 11º; Código Tributário Municipal e outros normativos municipais.

Características Gerais

- Tem por fato gerador a prestação de serviços (constantes da lista anexa da LC 116/2003, complementada pelas Leis Complementares 157/2016 e 183/2021);
- A base de cálculo consiste no preço do serviço prestado (admite deduções, como materiais no caso dos serviços constantes dos itens 7.02 e 7.05). O STF já decidiu que lei municipal que permite a exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN é inconstitucional. ADPF 190, onde foi estabelecida a seguinte tese: “É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”.
- O imposto é devido no local do estabelecimento prestador, ou na sua falta, no local de domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV do artigo 3º;
- Contribuinte é o prestador de serviço;
- Pode ocorrer atribuição a terceiro, pela responsabilidade do crédito tributário (no caso dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa, o tomador pessoa jurídica, ainda que imune ou isento, é o responsável);
- Alíquota máxima de 5% e alíquota mínima de 2% (LC 157/2016);
- Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão que conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário à alíquota mínima (LC 157/2016 alterou a Lei Federal nº 8.429/1992 – Lei de Improbidade Administrativa).

Quadro 11 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Ausência de consolidação e atualização da legislação municipal que rege o ISS, não ocorrendo a previsão formal de incidência do imposto sobre todos os serviços que constituem seu fato gerador, ocasionando perda de receita à fazenda municipal;	<ul style="list-style-type: none"> Verificar se a legislação municipal está aderente e se contempla todos os serviços dispostos na Lista Anexa da LC n. 116/2003 e alterações oriundas da LC n. 157/2016, bem como o limite de alíquota mínima efetiva de 2%, orientando e recomendando formalmente o Gestor, quando for o caso, a adoção de medidas para regularizar as inconformidades encontradas.
Ausência de sistema eletrônico para autorização e emissão de nota fiscal eletrônica, ocasionando dificuldades de	<ul style="list-style-type: none"> Verificar se o município dispõe de sistema eletrônico para emissão de documentos fiscais pelos contribuintes a fim de aperfeiçoar o controle fiscal, diminuindo a sonegação e incrementando a arrecadação.

<p>controle fiscal e perdas de arrecadação;</p>	<p>dação.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Orientar e recomendar formalmente ao Gestor, quando for o caso, a adoção de sistemas eletrônicos para emissão e controle dos documentos fiscais a serem emitidos pelos contribuintes; • Orientar e recomendar que o Município faça a adesão ao Projeto da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica – NFSe, firmando convênio com a Receita Federal do Brasil para utilização do sistema nacional. As informações sobre o convênio e o sistema podem ser obtidas no Portal da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica https://www.gov.br/nfse/pt-br
<p>Ausência de controles e acompanhamento dos contribuintes de ISS, sobretudo naqueles setores de maior potencial arrecadatório, podendo ocasionar perdas significativas na arrecadação;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração Tributária dispõe e efetua controles gerenciais acerca da arrecadação periódica de contribuintes, evidenciando tendências de recolhimentos e permitindo analisar possíveis quedas de arrecadação; • Orientar e recomendar formalmente, ao gestor municipal, quando for o caso, a adoção de (p.ex. obrigação acessória) com a finalidade de cotejar os serviços prestados e tomados.
<p>Ausência de normas e rotinas internas que disciplinem os procedimentos de inscrição e atualização do cadastro de atividades (mobiliário), situação que dificulta a cobrança administrativa e judicial de devedores;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se o município dispõe de normas internas que disciplinam o fluxo do cadastro de atividades (inscrição, alterações, atualizações mediante convênios), orientando e indicando formalmente, quando for o caso, a instituição de normativo interno e a propositura de convênios com órgãos públicos e outras instituições a fim de qualificar o cadastro interno.
<p>Ausência de procedimentos de fiscalização por parte da Administração Tributária (notificações, autos de infração, ações fiscais), transmitindo ao contribuinte a percepção de leniência do Fisco em relação às suas atribuições, estimulando o devedor a manter sua condição deficitária com o erário face ao baixo risco de autuações e sanções;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração Tributária está desenvolvendo procedimentos de fiscalização, nos contribuintes de ISS, sobretudo nos segmentos de maior vulto (construção civil, instituições financeiras, cartórios, CFC, entre outros) identificando quais os instrumentos utilizados.
<p>Ausência de controles eletrônicos que confrontem prestadores e tomadores de serviços a fim de verificar se o imposto foi retido na fonte, ocasionando ausência do devido recolhimento;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração tributária dispõe de controles eletrônicos que efetuem cruzamentos entre serviços prestados e serviços tomados, destacando os valores, retidos ou não. • Orientar e recomendar, formalmente, ao gestor, quando for o caso, a adoção de controles (p.ex. obrigação acessória) com a finalidade de cotejar os serviços prestados e tomados.
<p>Ausência de circularização interna e externa das informações prestadas pelos contribuintes nas declarações de ISS, podendo ocasionar sonegação fiscal e perda de arrecadação;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração Tributária efetua comparações de dados obtidos de fontes externas com as informações prestadas pelos contribuintes, em especial nos seguintes segmentos: <ol style="list-style-type: none"> a) Serventias extrajudiciais: Efetuar comparação dos dados declarados com a arrecadação informada pelas serventias extrajudiciais, semestralmente, ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), por meio da Justiça Aberta, disponível em http://www.cnj.jus.br/corregedoria/justica_aberta/? b) Transporte Coletivo Efetuar comparação com os dados estimados de passageiros e receita pela Secretaria Municipal de Transporte ou outra Secretaria responsável pelas informações; c) Escolas Privadas de Educação Infantil Efetuar comparação com os dados do censo escolar, disponível pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), disponível em http://portal.inep.gov.br/microdados d) Centros de Formação de Condutores – CFC/CRD Efetuar comparação com os dados de relatórios do DETRAN/RS

	<p>relativo aos serviços delegados pela autarquia estadual, às aulas teóricas e práticas e aos aluguéis de veículos;</p> <p>e) Serviços Funerários Efetuar comparação dos dados declarados com as guias de autorização para liberação sepultamento de corpos – Verificar com Secretaria Municipal Responsável</p> <p>f) Construção Civil Efetuar comparação das Cartas de Habite-se emitidas com a respectiva arrecadação do ISS sobre os serviços de construção civil. Caso a legislação municipal possibilite a antecipação do ISS, quando da emissão do Alvará de Construção, compará-lo com a respectiva arrecadação.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A relação mensal de Alvaras e Habite-se pode, ainda, ser consultada junto ao Sistema de Gerenciamento de Obras (Sisobra-Pref), utilizado pelo Executivo Municipal para prestar tais informações à RFB, em cumprimento ao art. 50 da Lei Federal nº 8.212/91.
<p>Ausência de controle/ acompanhamento sobre contribuintes optantes pelo Simples Nacional, ocasionando sonegação fiscal e perda de arrecadação</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração Tributária possui convênio com a RFB e dispõe de acesso aos dados dos contribuintes, com a finalidade de encontrar divergências entre o faturamento declarado ao Fisco Federal e as notas fiscais emitidas. • Verificar se o município dispõe de convênio integral com a PGFN, para fins de inscrição e cobrança da dívida ativa débitos oriundos do Simples Nacional. • Verificar se a Administração tributária efetua o acompanhamento e a comparação da emissão de notas fiscais com o faturamento declarado no Simples Nacional para os contribuintes de segmentos mais relevantes ou com faturamento declarado próximo aos limites do sistema simplificado. A existência de eventuais divergências pode ocorrer no intuito do contribuinte não mudar de faixa da tabela de cálculo do imposto ou não ultrapassar o limite de faturamento estabelecido nos incisos I e II do art. art. 3º da LCF 123/06.
<p>Ausência de definição da Base de Cálculo em serviços e obras de construção civil e ausência de lançamento e cobrança tempestivos do imposto de obras licenciadas, ocasionando decadência do crédito tributário;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se o município dispõe de legislação que defina a base de cálculo do imposto, bem como a cobrança e pagamento do imposto de forma tempestiva, por ocasião da emissão da Carta de Habite-se a fim de se evitar a decadência do crédito tributário. • Verificar se há controles que permitam o conhecimento pela fiscalização do ISS do estágio da execução e/ou conclusão das obras (fato gerador do tributo), a fim de propiciar tempestivamente o lançamento do crédito tributário e evitar que o contribuinte venha retardar a solicitação da Carta Habite-se com o propósito de beneficiar-se da decadência do crédito tributário. • Verificar e recomendar a criação de obrigações acessórias aos contribuintes da construção civil, a exemplo da comprovação de regularidade do ISS quando da solicitação de licenciamentos, regularização imobiliária ou outras formas do poder de polícia necessária ao usufruto do serviço de construção civil tomado. A criação dessas obrigações é medida necessária a incentivar a declaração espontânea dos contribuintes e viabilização do lançamento dos créditos de ISS.
<p>Ausência de obrigações acessórias específicas para instituições financeiras, bem como ausência de servidores capacitados para realizar procedimentos fiscais, podendo ocasionar sonegação fiscal e perda de arrecadação;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se a Administração Tributária exige obrigações acessórias específicas das instituições financeiras (Recomendável a implantação da DES-IF Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras nos moldes desenvolvidos pela ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais) com a entrega periódica da movimentação econômica, baseada no plano de contas COSIF, em procedimentos de monitoramento formalizados e documentados, com o recebimento e comparação de arquivos por servidores capacitados para efetuar ações fiscais no segmento financeiro.

5.2.4 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR

Fundamentação Legal:

- Constituição Federal, art. 153, §4º, III;
- Código Tributário Nacional, art. 29 a 31;
- Lei Federal n. 9.393/1996;
- Lei Federal n. 11.250/2005;
- Decreto Federal n. 4.382/2002;
- Decreto Federal n. 6.433/2008;
- IN RFB n. 1.640/2016 e alterações;
- IN RFB n. 1.877/2019 e alterações posteriores.

Características Gerais

- Competência da União, podendo ser delegada aos municípios a fiscalização e cobrança, mediante convênio. A existência do convênio firmado junto à RFB pode representar acréscimo na receita municipal, uma vez que o valor repassado ao Município passa de 50% para 100% da arrecadação do ITR.
- Tem, por fato gerador, a propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, com localização fora da zona urbana do município (CTN);
- Há decisões que consideram a destinação econômica, para fins de incidência do imposto, mesmo que o imóvel esteja localizado na zona urbana definida pela legislação municipal (RECURSO ESPECIAL Nº 1.207.093 - SP (2010/0127944-9) - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. SÚMULA 284/STF. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE AGROPASTORIL. ENTENDIMENTO DO RESP 1.112.646-SP, SUBMETIDO AO RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC. TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO DECLARATÓRIA RECONHECENDO SER O IMÓVEL SUJEITO AO ITR.);
- Sua base de cálculo consiste no valor fundiário (propriedade territorial/Terra Nua – excluída as benfeitorias);
- Será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
- Não incide em pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário não possua outro imóvel;
- Para fins de validade do convênio junto à RFB e para fazer jus à arrecadação de 100% do ITR, o município precisa dispor de:
 - estrutura física e de pessoal para a realização das atribuições de fiscalização e cobrança do ITR;
 - designação de servidor de carreira para treinamento junto à RFB;
 - instituição de comissão para avaliação da terra nua e informação dos valores à RFB;
 - VTN/ha condizente com o valor de Mercado.

Atenção!

A RFB, por meio da IN 1.877/2019, dispõe que as informações remetidas devem refletir um valor médio de VTN/ha para cada aptidão agrícola, apurado em 1º de janeiro do ano, mediante metodologia apurada em levantamento de preços, baseado em atividades de coleta, seleção e processamento de dados.

A ABNT recomenda a utilização preferencial do método comparativo direto de dados de mercado, para a avaliação da terra nua, conforme a Norma NBR 14653-3.

Quadro 12 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
<p>Ausência de convênio entre o Município e a Receita Federal do Brasil (RFB), a fim de possibilitar a fiscalização e cobrança do ITR pelo ente municipal, inviabilizando o recebimento integral (100%) da arrecadação do tributo; Nota: A adesão ao convênio deverá ser precedida de avaliação do custo/benefício de sua opção pelo município.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Averiguar se o município firmou convênio para a fiscalização e cobrança do ITR, mediante verificação no sítio eletrônico da RFB (disponível em: http://www.enat.receita.fazenda.gov.br); • Averiguar se município dispõe de equipamentos e redes de comunicação para acesso aos sistemas da RFB para desenvolver as atividades do convênio; • Averiguar se o município designou servidor de carreira e com atribuições de lançamento de crédito tributário para efetuar treinamento e capacitação junto a RFB; • Averiguar se os valores de terra nua (VTN/ha) são informados para fins de atualização do Sistema de Preços de Terras (SIPT) da RFB.
<p>Subavaliação do VTN/ha no município, podendo ocasionar perdas de arrecadação;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Averiguar se o município designou/contratou profissionais técnicos apropriados para avaliação da terra nua (vinculados ao CONFEA e CREA), conforme as instruções emanadas pela RFB (IN n. 1.877/2019) e se o valor estabelecido está de acordo com o mercado, mediante levantamento técnico apurado (p.ex. efetuar cotejo com levantamentos do INCRA, Emater, Secretarias de Agricultura do Estado e etc.); • Averiguar que medidas são tomadas pela Administração para auxiliar os contribuintes a efetuarem a correta declaração dos valores da terra nua por ocasião da DITR (p.ex. reuniões com sindicatos rurais, comunicados, escritórios de contabilidade, audiências e etc.).
<p>Ausência de expedição pelo Executivo de notificações de lançamento, intimação, avisos e outros documentos em conformidade com os modelos aprovados pela RFB, podendo ocasionar a denúncia do convênio;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Averiguar se o servidor de carreira designado e cadastrado pelo Município tem efetuado a fiscalização e cobrança do ITR em relação aos contribuintes arrolados e disponibilizados pela malha fiscal da RFB; • Averiguar se o Município tem cumprido as metas mínimas de fiscalização definidas pela RFB, observadas as resoluções do CGITR.

5.2.5 Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP

<p>Fundamentação Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constituição Federal, art.149-A; • Legislação Municipal; • LC n. 101/2000, art.1º e art.11.
--

Características Gerais

- É de instituição facultativa pelo Município;
- Tem, por finalidade específica, o custeio da iluminação pública (vinculação da arrecadação);
- Pode ser cobrado na fatura de energia elétrica, o que requer a realização de convênio ou contrato entre o Município e a Concessionária/Distribuidora de Energia.
- STF considerou constitucional a instituição de alíquotas progressivas conforme a qualidade dos consumidores de energia elétrica e quantidade de seu consume. RE 573675, cuja ementa é a seguinte:

Ementa: I – Lei que restring os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o

princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e improvido.

Quadro 13 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Ausência de legislação específica que institui e regulamenta a cobrança da COSIP no Município;	<ul style="list-style-type: none"> Averiguar a existência de legislação específica que instituiu a cobrança da COSIP no Município e verificar se a Administração exerce sua competência tributária em relação ao tributo.
Ausência de instrumento jurídico (p.ex. convênio, contrato, e etc.) que disciplina e formaliza a relação entre a Administração e a Concessionária de Energia, estabelecendo as condições de repasse dos valores arrecadados e as informações necessárias para a gestão da COSIP pelo Município;	<ul style="list-style-type: none"> Averiguar a existência de instrumento jurídico pactuado entre a Administração e a Concessionária e, sendo constatado o ajuste, examinar as cláusulas referentes aos repasses dos valores arrecadados e o fornecimento de informações necessárias para a gestão e cobrança dos valores em atraso dos contribuintes devedores, verificando também se as previsões contratuais estão sendo observadas pela Concessionária de Energia.
Ausência de controles administrativos acerca da arrecadação da contribuição, inviabilizando o conhecimento do montante a ser repassado pela Concessionária e a existência de débitos em aberto de contribuintes;	<ul style="list-style-type: none"> Averiguar quais controles e procedimentos que a Administração Tributária dispõe e realiza na gestão da COSIP (p.ex. relatórios emitidos pela Concessionária de energia indicando os contribuintes, os pagamentos efetuados, inadimplência).
Ausência de lançamento do crédito tributário, inviabilizando cobranças em âmbito administrativo e judicial;	<ul style="list-style-type: none"> Averiguar se os créditos tributários decorrentes da COSIP estão sendo lançados, oportuna e adequadamente, pela Administração Tributária, verificando se os débitos estão sendo inscritos em dívida ativa e sendo cobrados na via administrativa e/ou judicial (p.ex. solicitar relatórios de cobrança e pagamentos da COSIP à Concessionária e efetuar cotejo com as informações registradas pelo setor tributário).
Aplicação dos recursos da COSIP em finalidade diversa à prestação de serviço de iluminação pública. Como toda a espécie tributária contribuição, os recursos arrecadados com a COSIP devem ter, necessariamente, destinação específica, ou seja, aquela definida na lei, para custear a iluminação pública;	<ul style="list-style-type: none"> Averiguar se os recursos arrecadados com a COSIP estão sendo aplicados diretamente na prestação de serviço de iluminação pública, bem como se estão sendo utilizados também para pagamento de energia elétrica oriunda de bens públicos de uso especial (aqueles utilizados para prestação de serviço público); Averiguar, junto ao setor contábil, relatórios e empenhos de despesas que envolvem os recursos oriundos da COSIP.

5.3 DÍVIDA ATIVA

A presente seção contempla os aspectos relacionados à gestão da Dívida Ativa, tanto no Setor Tributário quanto no Setor Contábil, bem como apresenta sugestões de boas práticas aplicáveis ao seu gerenciamento, controle e cobrança.

5.3.1 Fundamentação Legal

A Dívida Ativa tem origem em direitos ou créditos que podem ser de natureza tributária ou não tributária, em favor da Fazenda Pública, com prazos vencidos e não pagos pelos devedores. A sua cobrança deve ser feita por órgão competente, instituído na forma da lei, sendo contabilmente reconhecida no ativo.

A Dívida Ativa é regulamentada pelas seguintes previsões legais:

5.3.2 Princípios

Constituição Federal 1988, artigo 37, XXII:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

5.3.3 Normas Gerais

Código Tributário Nacional, art. 174 – Prescrição do Crédito Tributário e artigos 201 a 204:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

[...]

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

5.3.4 Controle e Contabilização

Lei Federal nº 4.320/64, em seu art. 39 e parágrafo:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. § 1º Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. § 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

5.3.5 Cobrança

Lei Federal nº 6.830/80 - dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública. § 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. § 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente. § 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico. § 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos. § 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: I - o devedor; II - o fiador; III - o espólio; IV - a massa; V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI - os sucessores a qualquer título. [...] § 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional. [...]

5.3.6 Características Gerais

A inscrição em dívida ativa constitui-se em “ato de controle administrativo da legalidade”, que “será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo” (Art. 2º, §3º da Lei Federal 6.830/80).

Desta forma, os créditos de natureza tributária e não tributária em favor da Fazenda Pública reconhecidos, vencidos, não quitados e não atingidos por qualquer causa de extinção ou suspensão de exigibilidade, devem ser inscritos como Dívida Ativa, após apurada a sua liquidez e certeza pelo órgão competente.

5.3.7 Gestão da Dívida Ativa no âmbito do Setor Tributário

Para uma adequada gestão da Dívida Ativa é preciso que se definam procedimentos e controles (normatizações) quanto:

1. À inscrição dos créditos em Dívida Ativa, de acordo com sua natureza (ISS, IPTU, COSIP, Taxa de Alvará, Títulos Executivos, etc.):
 - a) rotinas de cobrança antes de inscrição em dívida (notificações, contatos telefônicos, e-mail, envio de boleto, etc.);
 - b) prazos e rotinas (automáticas ou não) para inscrição em dívida ativa;
 - c) emissão das CDA's (por agente competente habilitado, com atribuições no cargo que ocupa e definido pela Lei Municipal, periodicidade de emissão, informações obrigatórias);
 - d) encargos e atualização monetária incidentes conforme legislação vigente considerando previsões específicas para os créditos da Dívida Ativa Tributária e Não Tributária.

Atenção!

Verificar a existência de legislação específica municipal, com previsão de atualização dos créditos da Dívida Ativa Não Tributária. É comum os Municípios editarem previsões legais apenas de atualização dos créditos de natureza tributária (Código Tributário Municipal).

2. Procedimentos de cobrança dos créditos já inscritos em Dívida Ativa:
 - a) definição dos procedimentos de cobrança no âmbito administrativo com o devido registro dessas ações por parte dos responsáveis, tais como:
 - Envio de cobranças regulares, via correio, via correio eletrônico;
 - Envio de boletos ou disponibilização no endereço eletrônico da prefeitura, para pagamento em rede bancária ou via internet;
 - Protesto extrajudicial com Lei Municipal que regulamenta a matéria (definindo prazos e procedimentos, bem como controles via sistema);
 - Registro dos devedores no CADIN e serviço de proteção de crédito;
 - Possibilidade de parcelamento dos débitos com a devida correção (CTN Art. 155A). É oportuno destacar que a concessão da anistia e remissão, perdendo multas e juros nos chamados “Programas de Recuperação Fiscal” não se constitui em uma boa prática, pois desestimula os bons pagadores, sugerindo, aos contribuintes, que deixar de pagar os encargos em dia pode vir a ser uma prática recompensada com benefícios de isenção dos juros e multas. Salienta-se a importância da existência de controles dos parcelamentos via sistema, com o adequado acompanhamento do

pagamento regular das parcelas e alertas de inadimplência para evitar o risco da prescrição.

- b) cobrança judicial – envio para execução fiscal: o ajuizamento de execuções fiscais deve ser utilizado como último recurso, após terem sido frustradas todas as tentativas de cobrança, no âmbito administrativo, uma vez que a execução fiscal é um procedimento caro e, por vezes, inexitoso.

Desta forma, além da necessidade de se ter um sistema de cobrança administrativa eficaz e atuante, capaz de reduzir o número de créditos encaminhados para ajuizamento, faz-se necessária a adoção de medidas capazes de evitar prejuízos ao Município com execuções fiscais antieconômicas. São exemplos de medidas a serem adotadas:

- Definição, em lei específica, de valores mínimos dos créditos a serem encaminhados para execução fiscal, tendo como parâmetro o custo financeiro deste procedimento, devendo ser envidados esforços para a cobrança desses créditos de pequena monta, no âmbito administrativo;
 - Criar controles capazes de detectar a existência de títulos prescritos, com suspensão de exigibilidade ou com vícios administrativos, antes do encaminhamento para execução;
 - Realizar uma verificação prévia identificando:
 - A existência de endereço atualizado do devedor (por meio da atualização periódica do cadastro de contribuintes do Município);
 - Consolidação da dívida, com diversos procedimentos de cobrança, de um mesmo devedor, em uma única execução;
 - Manter, via sistema, o controle de todos os créditos encaminhados para execução judicial, com a atualização periódica do andamento do processo, bem como, quando for o caso, com a identificação dos processos geradores de sucumbência.
3. Controle e acompanhamento do estoque da dívida ativa, com análises quanto à variação no tempo e à adoção de medidas de regularização dos créditos; para tanto, faz-se necessária a alocação de recursos humanos, materiais e tecnológicos, que permitam a implantação desses controles e a busca pela redução do período médio de cobrança dos créditos vencidos;
4. O sistema informatizado, utilizado para a gestão da dívida ativa, deve ser capaz de gerar informações tempestivas e com posição histórica dos saldos e movimentações da Dívida Ativa, tais como: inscrição, baixa por recebimento, baixa por prescrição, baixa por cancelamento, créditos parcelados, classificação por tipo de cobrança (administrativa, judicial, protesto), alertas de prescrição, alertas de não pagamento dos parcelamentos e outras informações gerenciais capazes de respaldar a tomada de decisões, quanto à gestão da dívida ativa do Município e demais órgãos públicos.
5. Créditos Prescritos: estabelecer procedimentos padrões, devidamente formalizados, de verificação e baixa dos créditos prescritos, atentando para os motivos que levaram à prescrição, identificando a ocorrência de negligência ou inércia na adoção de procedimentos de cobrança, com a respectiva responsabilização, se for o caso.
6. Estabelecer fluxos de informações, em conjunto com os demais setores envolvidos na cobrança e registro dos créditos da Dívida Ativa, tais como: Contabilidade e Procuradoria Jurídica do Município, definindo relatórios padrões a serem encaminhados, periodicamente, para estes setores, para fins de conciliação dos saldos e os responsáveis por estas informações.

5.3.8 Gestão da Dívida Ativa no âmbito do Setor Contábil

Conforme estabelece o Item 5 da parte III do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MPCASP 9ª Edição, a Dívida Ativa é uma fonte potencial de fluxos de caixa e deve ser reconhecida contabilmente no ativo.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) segrega a dívida ativa, quanto a sua origem, ou seja:

1. Dívida Ativa Tributária – originária de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, não pagos até a data do vencimento e após a apuração de liquidez e certeza pelo órgão competente (impostos e demais espécies tributárias);
2. Dívida Ativa Não Tributária – originária dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais, não tributárias.

Quando da verificação do não recebimento dos créditos, no prazo de vencimento, tais créditos devem ser reclassificados como Dívida Ativa. Para esta reclassificação contábil para a Dívida Ativa deve haver um adequado fluxo de informações, entre o setor tributário e a contabilidade, para que exista concomitância nessa reclassificação (preferencialmente via sistema informatizado).

Os créditos classificáveis como Dívida Ativa deverão ser, inicialmente, registrados no ativo não circulante, realizável em longo prazo, em razão da incerteza intrínseca de sua condição. Entretanto, as ações de cobrança desempenhadas pelos órgãos competentes pelo gerenciamento do estoque de Dívida Ativa geram um fluxo real de recebimentos, mensurável a cada exercício. Esse fluxo representa uma base de valores históricos representativa para uma estimativa de recebimentos futuros e pode embasar uma reclassificação de parte desses créditos para o ativo circulante, no caso de estimativa de recebimento nos próximos 12 meses (um parâmetro que pode ser utilizado na reclassificação é a previsão da arrecadação estabelecida na Lei Orçamentária Anual – LOA, considerando que representa a estimativa legal de recebimentos decorrentes da Dívida Ativa para o exercício subsequente).

Conforme estabelece o anexo à Portaria STN nº 548/2015 “Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais”, tem-se:

Incluem-se no rol de variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber: os créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições; créditos previdenciários; demais créditos a receber; créditos de dívida ativa, tributária e não-tributária, e os respectivos ajustes para perdas.

Para o registro integral e tempestivo das variações patrimoniais oriundas de créditos tributários, bem como de outras receitas sem contraprestação e de contribuições por competência, segundo as normas vigentes, é necessário que haja integração entre o sistema de arrecadação e o sistema contábil, de tal forma que, quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa ao imposto (ou fato gerador da multa relativa ao imposto ou da contribuição) o registro seja efetuado simultaneamente. Recomenda-se, também, a implantação de Nota Fiscal Eletrônica, quando for possível, devido à maior facilidade de integração e registro tempestivo dos créditos tributários de impostos por competência.

A Dívida Ativa tributária, bem como a não-tributária, deve manter relação com os registros do crédito tributário e não-tributário por competência. No entanto, a Dívida Ativa encontra-se disciplinada em capítulo específico da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) do MCASP, cujo prazo para implantação iniciou-se a partir do exercício de 2015 conforme a 6ª edição do MCASP (Art. 1º da Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014).

Quadro 14 - Cronograma para implantação dos procedimentos patrimoniais pelos entes da Federação

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Imediato*	Imediato*	2016 (Dados de 2015)
	Municípios com até 50 mil habitantes	Imediato*	Imediato*	2016 (Dados de 2015)

5.3.9 Ajustes para Perdas de Créditos Inscritos em Dívida Ativa

O ajuste para perdas em Dívida Ativa representa o risco existente de não recebimento dos valores, pois embora tais créditos gozem de prerrogativas jurídicas, para sua cobrança, historicamente estão sujeitos a um risco alto de não se realizarem, seja pela prescrição, pela ausência ou ineficiência da cobrança desses créditos ou, ainda, pelo baixo percentual de êxito nas cobranças judiciais.

O risco de perdas esperadas, no recebimento desses créditos, deve ser reconhecido por meio de conta redutora do ativo, denominada “Ajuste para Perdas da Dívida Ativa”.

Conforme determina o MCASP, 9ª edição, item 5.2.5:

Este Manual não especifica uma metodologia para o cálculo do ajuste para perdas, tendo em vista a diversidade da origem dos créditos e dos graus de estruturação das atividades de cobrança nos entes da Federação. Caberá a cada ente a escolha da metodologia que melhor retrate a expectativa de recebimento dos créditos inscritos.

A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.

A mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Tais estudos poderão considerar, entre outros aspectos, o tipo de crédito (tributário ou não tributário), o prazo decorrido desde sua constituição, o andamento das ações de cobrança (extrajudicial ou judicial), dentre outros.

O ajuste para perdas deverá ser registrado no ativo em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD), independentemente da metodologia utilizada para sua mensuração.

[...]

O valor do ajuste para perdas deve ser revisto, ao menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis.

No momento da revisão do valor do ajuste, caso o valor das perdas esperadas seja maior do que o registrado, anteriormente, a diferença deverá ser registrada mediante lançamento idêntico ao da Constituição. Caso o novo valor seja menor do que o registrado, anteriormente, a diferença deverá ser revertida mediante registro de uma variação patrimonial aumentativa (VPA).

É fundamental que o Controle Interno estabeleça rotinas de verificação junto às informações contábeis observando:

- a) periodicidade e integralidade dos registros contábeis, referentes à inscrição em dívida ativa, à baixa por recebimento, à baixa por prescrição, a outras baixas e à

- constituição do ajuste para perda. Destaca-se que não devem ser feitos registros globais na contabilidade, tais como “ajustes contábeis pela diferença entre a posição contábil e o relatório tributário”. Os registros contábeis devem ser realizados, preferencialmente, de forma integrada entre os sistemas, sendo realizada a conferência periódica da correspondência das movimentações e saldos;
- b) realizar cruzamentos periódicos da movimentação e dos saldos das contas de Dívida Ativa entre setor tributário e contabilidade;
 - c) verificar, anualmente, os critérios adotados pela contabilidade para o cálculo do ajuste para perda, no recebimento dos créditos da dívida ativa, conforme orienta o MCASP, verificando a adequação dos critérios definidos com a realidade histórica dos recebimentos da Dívida Ativa do Município.
 - d) Verificar a consistência e a correta classificação contábil das informações referentes à Dívida Ativa e ao Ajuste para perdas repassadas ao TCE/RS, via SIAPC.

5.3.10 Boas Práticas na Gestão da Dívida Ativa:

1. Instituição de setor específico de cobrança administrativa, com a alocação de recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários para o volume de créditos que compõe o estoque da Dívida do Município;
2. Estruturação do setor, com servidores de carreira, com definição de atribuições em Lei Municipal própria, conforme estabelecido na Resolução TCE RS n. 987/2013;
3. Elaboração de normatizações das ações de cobrança, com treinamento de pessoal para o atendimento aos contribuintes, cujo quadro de pessoal detenha conhecimentos como contagem do prazo prescricional do crédito tributário, da legislação que regulamenta a inscrição da dívida ativa, emissão da CDA;
4. Atualização periódica do cadastro municipal de contribuintes, por meio da realização de convênios com outras instituições (fisco estadual e federal, Detran, companhias de energia elétrica, água e telefonia, administradoras de cadastro de maus pagadores), facilitando a localização do contribuinte e o fornecimento de todos os dados necessários para a realização das cobranças mediante protesto extrajudicial e por execução fiscal;
5. Parametrização dos sistemas informatizados utilizados pelo Município, no sentido de gerar relatórios próprios, adequados à gestão da Dívida Ativa, com informações como: montante inscrito em dívida ativa por exercício, por tributo, por contribuintes, por natureza (tributária e não tributária), por prazo de prescrição.
6. Nos casos que for constatado crescimento do estoque da Dívida Ativa, no transcurso do tempo, faz-se necessária a revisão e acompanhamento da efetividade da execução das medidas adotadas para cobrança dos créditos e a definição, em conjunto com o gestor e os setores de tributação e contábil, de medidas para o incremento da arrecadação, tais como o uso do protesto extrajudicial.
7. Para o acompanhamento da adequação dos saldos e da movimentação dos valores da Dívida Ativa, bem como a evolução histórica do estoque da Dívida Ativa, entre o setor Tributário e o setor Contábil, pode ser utilizada a tabela a seguir, devidamente preenchida por cada setor:

Tabela 1 – Informações sobre Dívida Ativa (Setor de Tributação/Setor Contábil)

INFORMAÇÕES DÍVIDA ATIVA – SETOR DE TRIBUTAÇÃO/SETOR CONTÁBIL							
EXERCÍCIO	Saldo Inicial	Valores Inscritos	Atualizações	Baixas por Recebimen- to	Baixa por Prescrição	Outras Baixas (justificar)	Saldo Final
2014							
2015							
2016							
2017							
2018							
2019							

8. Conciliação amigável - criação de Câmaras de Conciliação para cobrança amigável da Dívida Ativa municipal e demais títulos executivos em favor do Município, por meio de Lei Municipal. Ademais, sugere-se a criação de um balcão de cobrança no âmbito da própria repartição municipal, facilitando as informações aos contribuintes, para fins de alavancagem da arrecadação tributária.
9. Atuação do Controle Interno - Importante fortalecer a atuação do Controle Interno na análise da Dívida Ativa gerando diagnósticos acerca de seus aspectos gerais, assim como auxiliando os gestores nas tomadas de decisões, no acompanhamento da evolução dos saldos e contribuindo com o aperfeiçoamento das medidas de cobrança, gerando um incremento na arrecadação do Município.
10. Consolidação dos títulos para cobrança - Sugere-se que no ajuizamento da cobrança, sejam reunidas as dívidas de tributos de mesma natureza contra o mesmo devedor em uma única execução fiscal, aparelhada com tantos títulos quantos haja em seu nome.
11. Fluxo de informações entre os setores - Estabelecer rotinas de comunicação entre os setores tributário, contábil e jurídico do Município de forma a assegurar a efetiva cobrança e contabilização dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa. Necessidade de realização de conciliações periódicas entre posição contábil e tributária referente aos saldos e movimentações da Dívida Ativa.
12. Controle de parcelamentos - É necessário referir a importância da existência de sistema informatizado para acompanhar os diversos parcelamentos concedidos, de maneira a evitar a demora até constatar que contribuintes deixaram de cumprir as parcelas devidas, o que acarreta, inclusive, a reabertura do prazo prescricional, com riscos da ocorrência da própria prescrição do crédito tributário caso não haja o efetivo acompanhamento tempestivo.

Quadro 13 - Procedimentos de Verificação pelo Controle Interno

Principais Riscos Associados	Procedimentos de Verificação
Inexistência de regulamentação sobre os procedimentos de inscrição em Dívida Ativa; ou Inscrição Efetuada por Servidor sem competência legal para a execução da atividade;	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar a existência de regulamentos sobre procedimentos de inscrição em Dívida Ativa; • Verificar as rotinas de controle sobre a inscrição dos créditos; • Identificar qual o setor responsável pela inscrição em Dívida Ativa e emissão das CDA's; • Identificar qual o servidor é responsável pela emissão da CDA e se o cargo titulado comporta formalmente tais atividades.
Ausência de instrumento jurídico (p.ex. convênio, contrato, e etc.) que disciplina e formaliza a relação entre a	<ul style="list-style-type: none"> • Averiguar a existência de instrumento jurídico pactuado entre a Administração e a Concessionária e, sendo constatado o ajuste, examinar as cláusulas referentes aos repasses dos valores arrecada-

<p>Administração e a Concessionária de Energia, estabelecendo as condições de repasse dos valores arrecadados e as informações necessárias para a gestão da COSIP pelo Município;</p>	<p>dos e o fornecimento de informações necessárias para a gestão e cobrança dos valores em atraso dos contribuintes devedores, verificando também se as previsões contratuais estão sendo observadas pela Concessionária de Energia.</p>
<p>Existência de créditos vencidos e não inscritos em Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> Com base nos relatórios de créditos vencidos, verificar se estão inscritos em Dívida Ativa ou não. Caso não tenha o controle da situação dos créditos no sistema informatizado, gerar o relatório de lançamentos dos tributos com data de vencimento e subtrair os créditos isentos, a arrecadação e os créditos sub judice, que deverá resultar o montante a ser inscrito em Dívida Ativa, confrontando com o saldo da Dívida.
<p>Deficiência na Inscrição de Créditos na Dívida Ativa – Ausência dos requisitos mínimos para emissão da CDA;</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verificar se os termos de inscrição em Dívida Ativa, o livro e as certidões de Dívida Ativa dele extraídas atendem aos requisitos legais estabelecidos no artigo 2º, §5º da LEF (Lei n. 6.830/1980).
<p>Ausência de Cobrança Administrativa dos Créditos Inscritos e Dívida Ativa (não utilização do Protesto Extrajudicial como ferramenta de cobrança);</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verificar se a administração vem procedendo à cobrança da Dívida Ativa, na esfera administrativa, com a adoção das sugestões constantes na Cartilha de Racionalização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal. Verificar a existência de Lei Municipal dispendo acerca de valores mínimos para remessa à cobrança judicial. Analisar por meio de relatórios com a relação dos maiores devedores (amostra) e verificar as medidas de cobrança adotadas para o recebimento dos créditos, avaliando as alternativas adotadas.
<p>Renúncia de receita ocasionada pela Prescrição em razão da ausência de cobrança judicial e Existência de créditos prescritos compondo o saldo da Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verificar os procedimentos adotados para evitar a prescrição de créditos, por meio da cobrança administrativa e execuções fiscais. Verificar os controles existentes, via sistema, para evitar a prescrição de créditos sem o envio para execução judicial. Realizar procedimentos de verificação em uma amostra de créditos prescritos, examinando as medidas adotadas de cobrança antes da prescrição dos créditos, inclusive quanto ao registro desses procedimentos. Emitir relatório do total da dívida ativa com a identificação de créditos vencidos há mais de 5 anos sem suspensão do prazo prescricional.
<p>Ausência de medidas eficazes resultando em baixa efetividade na cobrança dos créditos de Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> Avaliar o comportamento da evolução da Dívida Ativa comparando o valor total do estoque da Dívida com o valor da média de recebimentos dos últimos exercícios.
<p>Ausência de controles e acompanhamento dos parcelamentos firmados pelos devedores da Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verificar quais os controles mantidos pelo setor tributário, sobre os parcelamentos concedidos. Verificar se há inadimplência entre os devedores com débitos parcelados. Verificar a existência de previsão de cancelamento dos parcelamentos nos casos de não pagamento das parcelas e se estão sendo tomadas as providências frente a inadimplência de acordos firmados com devedores, tais como o cancelamento e retomada da cobrança administrativa e judicial.
<p>Inconsistências dos saldos entre as fontes de informação (setor tributário e contabilidade);</p>	<ul style="list-style-type: none"> Verificar se os valores inscritos em Dívida Ativa pela contabilidade (curto e longo prazo/Dívida Ativa Tributária e Não Tributária) conferem com os saldos mantidos no setor de tributação (posições mensais e de encerramento de exercício). Verificar junto ao setor contábil se há rotinas de conciliação de movimentações e saldos da Dívida Ativa entre posição Contábil e setor Tributário, validando os procedimentos, se houver.

<p>Ausência de cobrança ou cobrança a menor dos encargos (juros/multa/correção monetária) dos créditos inscritos em Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Analisar uma amostra de créditos de Dívida Ativa recebidos e verificar a atualização (juros/multa/correção monetária) cobrada, se corresponde às previsões legais de correção e atualização dos créditos inscritos em Dívida Ativa. • Confrontar os valores atualizados dos títulos executivos do TCE, conforme legislação municipal específica, com os valores atualizados constantes no Portal.
<p>Ausência de constituição do ajuste para perdas no recebimento dos créditos da Dívida Ativa</p> <p style="text-align: center;"><i>Ou</i></p> <p>Definição de critérios inadequados (ou a inexistência de critérios definidos) à realidade do Município para a constituição do ajuste para perdas no recebimento dos créditos da Dívida Ativa;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar ao setor contábil o demonstrativo do cálculo do ajuste para perdas no recebimento dos créditos da Dívida Ativa, procedendo a análise dos critérios utilizados e avaliando quanto a adequação dos mesmos à realidade dos recebimentos do Município (pode ser realizada uma análise comparativa dos últimos exercícios para verificar se os percentuais de perdas refletem a perda real ocorrida em cada exercício) • Avaliar a adequação da periodicidade adotada pela contabilidade para a constituição do ajuste para perdas (recomenda-se que seja no mínimo anual).
<p>Baixas irregulares e não autorizadas de créditos inscritos em Dívida Ativa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prescrição: Verificar a ocorrência de baixas por prescrição sem o apropriado registro documental, tais como: processo administrativo formal, com apuração dos motivos e responsabilidades pela prescrição. • Outras Baixas: Verificar se foram efetuadas baixas que não por recebimento (setor tributário e contabilidade) de valores inscritos em Dívida Ativa sem instauração de processos administrativos e/ou Lei autorizadora (baixas por cancelamentos, isenções, remissões, estornos, ajustes).

REFERÊNCIAS

ESPÍRITO SANTO. MUNICÍPIO DE SERRA. **Normas de Procedimento STB-NP nº 01 a 05/2014**. Disponível em <<http://www4.serra.es.gov.br/site/download/1450272003148-manual-de-normas-e-procedimentos--prefeitura-municipal-da-serra--verso-definitiva.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2021.

GOIÁS. **Manual de Auditoria e Procedimentos Fiscais**. Disponível em <http://www.sgc.goias.gov.br/upload/links/arq_764_ManualAdeAAuditoriaAeAProcedimentoAversaoA2.8A01-03-2012.%E2%80%A6.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)** (9ª edição). Brasília, 2021. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>.

RIO GRANDE DO SUL. MUNICÍPIO DE SARANDI. **Decreto Municipal nº 2.262/2003**. Disponível em <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:1::NO::P4_CD_LEGISLACAO:146_968>. Acesso em: 12 mar. 2021.

SÃO PAULO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Decreto Municipal nº 59.579/2020**. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-59579-de-3-de-julho-de-2020>>. Acesso em 12 mar. 2021.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. BRASIL. **Plano de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais** (Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015). Brasília, 2015.

Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:6421>

6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PÚBLICA DE CONTROLE INTERNO EM LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS – COM ESTUDOS DE MULTICASOS PRÁTICOS

Leonardo Jorge Victor Nascente Ferreira

Este capítulo de estudos tem por finalidade propiciar, aos operadores do controle interno, competências, procedimentos, estratégias e técnicas necessárias às atividades de fiscalização e auditoria de licitações e contratos administrativos - uma importante e sensível área da gestão pública municipal.

Conforme a Constituição Federal de 1988, inciso XXI do art. 37, e a Lei Federal nº 8.666/1993, obras, serviços, compras e alienações serão contratadas mediante processo de licitação pública, que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes. Somente são permitidas exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis, devendo-se observância à isonomia e à seleção da proposta mais vantajosa para a administração. O processamento e o julgamento devem ser promovidos em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

pós esta introdução, você terá contato com uma narrativa que estimula a proatividade e o aprimoramento profissional, por meio de discussões multidisciplinares. Para isso, utilizaremos, como metodologia, a Aprendizagem Baseada em Problemas (ABP). O compartilhamento de conhecimentos e saberes é o objetivo deste trabalho.

Sobre a atuação do controle interno, nessa seara de licitações e contratos administrativos, a Lei Federal nº 8.666/93, principal lei que norteia a questão no setor público, plasmou importantes competências ao sistema. Basta, para tanto, a leitura de algumas passagens:

[...]

Art. 102. Quando em autos ou documentos de que conhecerem, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes verificarem a existência dos crimes definidos nesta Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia.

[...]

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto. §

1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo. § 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

[...]

Art. 116. Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração. [...]. § 3º As parcelas do convênio serão liberadas em estrita conformidade com o plano de aplicação aprovado, exceto nos casos a seguir, em que as mesmas ficarão retidas até o saneamento das impropriedades ocorrentes: I - quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou pelo órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública; [...], III - quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno. [...]

Já a Resolução nº 936/2012 do TCERS entende que a regular atuação do sistema de controle interno deve abarcar o exame dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos (art. 4º, inciso II, alínea "d" da norma). E cabe atentar que a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, no §5º do art. 71 estabelece que compete ao Tribunal de Contas avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades por ele fiscalizados.

A primeira seção tratará da implantação irregular do sistema integrado de videomonitoramento, cuja ausência de reequilíbrio econômico financeiro, na permuta de câmeras de segurança, causou prejuízo ao erário. Já a segunda seção apresentará um conjunto de variadas irregularidades na execução de contratos firmados com determinada empresa de resíduos sólidos urbanos, a Transportes XYZ Ltda. A terceira seção trabalhará irregularidades na compra de uma motoniveladora, com direcionamento licitatório e sobrepreço.

Ao final, o aluno poderá avaliar os seus conhecimentos, por meio de questões de aprendizagem relacionadas aos conteúdos abordados.

Boa leitura!

Problematização

Paloma, Pedrinho e Cláudia são três irmãos, de baixa faixa etária, filhos de pais desempregados, moradores da sua cidade. Sabe-se que os genitores não possuem formação universitária e nenhum patrimônio móvel ou imóvel. A família reside em casa alugada, localizada próxima a uma escola municipal, cuja estrutura física e humana está severamente precarizada. Na cidade estão instaladas muitas indústrias, de variados setores, e uma boa rede de serviços e comércio.

Recentemente, a cidade ficou sabendo, após uma inspeção surpresa de voluntários do Observatório Social⁷, na escola daquelas crianças, que a merenda escolar, ofertada gratuitamente a Paloma, Pedrinho e Cláudia, é apenas massa com guisado – sem possibilidade de “repetição” –, muito embora o cardápio original previsse arroz, feijão, carne moída com molho, aipim e salada. A equipe de voluntários apurou dispensas e freezers de alimentos vazios, sem quaisquer mantimentos em estoque

⁷ Para saber mais sobre essa organização da sociedade civil, sem fins lucrativos, acesse <http://osbrasil.org.br/>. No RS, o Observatório Social está presente em Porto Alegre, São Leopoldo, Santa Rosa, Santa Maria, Pelotas, Novo Hamburgo, Lajeado, Guaíba, Gravataí, Glorinha, Farroupilha, Erechim, Cruz Alta, Caxias do Sul, Cachoeirinha e Bento Gonçalves.

– em verdade, apenas um pacote de bolachas e sete cebolas foram encontrados. E uma situação parecida, em toda a rede escolar municipal, ficou desnudada, já que se comprovou que o dinheiro da merenda das crianças não estava chegando ao seu destino⁸.

Ao longo do ano letivo se descobriu que, durante vários dias, não foi ofertada a merenda escolar prometida, cuja programação apontava para a oferta de café da manhã, almoço e lanche (para os alunos do turno integral, uma quarta refeição ainda era planejada). Os funcionários das escolas, uma vez ouvidos, relataram que as crianças passavam fome.

Com o aprofundamento das ações de controle social, a situação de desalinhos apurada ficou ainda pior. A comunidade passou a investigar e identificou, na rede municipal, a falta de material escolar e de uniformes para as crianças.

Todo esse contexto coincidiu com a exibição de uma reportagem, em rede nacional, elaborada pelo canal de maior audiência no País, que apresentou um comparativo entre os sistemas educacionais da Coreia do Sul e do Brasil. Num dos momentos mais interessantes do programa televisivo, as crianças sul-coreanas foram indagadas sobre os seus desejos para a sua sociedade e para o futuro, assim como as crianças brasileiras. E as diferenças de posicionamentos foram impactantes.

De um lado, as crianças sul-coreanas abordaram, em seus discursos, questões como mais gentileza entre as pessoas, eliminação de quaisquer tipos de discriminação, proteção aos animais e aos seres vivos do planeta, e o ingresso na faculdade (em conexão com a competição existente em seu sistema educacional). Já as brasileiras ansiavam, com base em seus discursos, por comida, combate à fome e à violência (violência familiar e social).

Essa é a realidade das crianças da sua cidade e de tantas outras no RS.

João Paulo é recém-egresso do bacharelado em administração, da Faculdade Um Mundo Melhor, localizada na mesma cidade das crianças, e seu partido político venceu o pleito de outubro, de modo que o prefeito eleito o convidou para assumir a titularidade da Secretaria Municipal de Administração, fazendo proveito dos seus robustos conhecimentos financeiros e de gestão. Já Amanda, que foi colega de João Paulo em algumas disciplinas na graduação, recém-egressa do bacharelado em Ciências Econômicas, foi indicada pela Associação Comercial e Industrial para integrar o colegiado do Conselho Municipal de Desenvolvimento – espaço consultivo e deliberativo a ser instalado, conforme anúncio da equipe de transição do novo governo.

Graduado em ciências contábeis pela mesma faculdade, há pouco mais de três anos, você prestou concurso público para o cargo de auditor de controle interno do município, tendo obtido o primeiro lugar. E sua vizinha, Camila, sua contemporânea na faculdade, só que egressa do bacharelado em Direito, prestou concurso para o cargo de procurador jurídico. Ambos foram nomeados e tomaram posse.

Carlão, Gianna, Frederico, César, Cristina, Cláudia, Emanuel, André e Joana foram eleitos vereadores para a legislatura que começa logo. Esses agentes políticos estão muito motivados e dispostos a melhorar a educação das crianças do seu município, em especial as mais carentes.

Diante desse contexto, argumente acerca da importância da atividade de controle interno do Estado, na formação e no desenvolvimento psicocognitivo das crianças mencionadas, assim como no desenvolvimento socioeconômico da municipalidade. Nesse sentido, explique se há ou não necessidade do controle interno interagir com os demais órgãos e poderes da prefeitura e da sua comunidade/sociedade, para efetivar a sua missão. Por fim, argumente em que medida os

⁸ A problematização apresentada é baseada em fatos registrados em municípios do Estado do Rio Grande do Sul, com adaptações introduzidas pelo autor (oriundas da sua experiência profissional). Há vídeos disponibilizados no material complementar que ilustram a narrativa que se firma.

conhecimentos da temática deste curso podem ajudar João Paulo, Amanda, você e Camila nas suas vindouras atividades, assim como os vereadores eleitos no último pleito.

6.1 CASO 1 - IMPLANTAÇÃO IRREGULAR DO SISTEMA INTEGRADO DE VIDEOMONITORAMENTO - AUSÊNCIA DE REEQUILÍBRIO ECONÔMICO- FINANCEIRO NA PERMUTA DE CÂMERAS DE SEGURANÇA

O Executivo Municipal firmou o Convênio nº 03/2018 com a União, em 31/01/2018, por intermédio do Ministério da Justiça e de sua subunidade Secretaria Nacional de Segurança Pública, buscando implantar sistema integrado de videomonitoramento em GRENALZINHA DO SUL, valendo-se de recursos do Fundo Nacional de Segurança Pública.

Pausa para Reflexão!
 Sistema integrado de videomonitoramento: observe a importância dessa ferramenta para a segurança pública da sua cidade.

Ao todo, foi acordado o montante de R\$ 1.177.221,00 para a consecução do propósito, sendo R\$ 986.403,00 repassados pela União e R\$ 190.818,00 como contrapartida do Executivo Municipal. Assim:

Quadro 1 – Informações sobre Convênio nº x/201X

Sistema Integrado de Videomonitoramento Convênio nº X/201X	Valor	Percentual
Repasse pelo Fundo Nacional de Segurança Pública	R\$ 986.403,00	83,79%
Recurso livre do Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL	R\$ 190.818,00	16,21%
Total	1.177.221,00	100%

Foram previstos, conforme o projeto básico (termo de referência), um conjunto de bens e serviços, tais como: aparelhos de ar condicionado, câmeras de monitoramento (speed dome IP FULL HD), bancada de operacionalização, braços de sustentação de câmeras, cabos ópticos, cadeiras giratórias, caixa de distribuição interna, caixa porta-equipamentos, chassis conversores de mídia, conjunto elétrico, conjunto para-raios com protetor de surto, conversor de mídia, distribuidor interno óptico para rack de até 48 fibras, estação de gerenciamento, estação de monitoramento, joystick, monitores LED, nobreaks, pach panel, postes de concreto instalados, rack, servidor de gerenciamento de imagens com storage e licença Windows Server, software e licença de gravação, monitoramento para câmeras, switch, serviços de instalação física e lógica, treinamento e capacitação operacional.

Foram previstos, conforme o projeto básico (termo de referência), um conjunto de bens e serviços, tais como: aparelhos de ar condicionado, câmeras de monitoramento (speed dome IP FULL HD), bancada de operacionalização, braços de sustentação de câmeras, cabos ópticos, cadeiras giratórias, caixa de distribuição interna, caixa porta-equipamentos, chassis conversores de mídia, conjunto elétrico, conjunto para-raios com protetor de surto, conversor de mídia, distribuidor interno óptico para rack de até 48 fibras, estação de gerenciamento, estação de monitoramento, joystick, monitores LED, nobreaks, pach panel, postes de concreto instalados, rack, servidor de gerenciamento de imagens com storage e licença Windows Server, software e licença de gravação, monitoramento para câmeras, switch, serviços de instalação física e lógica, treinamento e capacitação operacional.

Comentários:

- Grande parte dos recursos tem origem na União – 83,79% – sendo a competência fiscalizatória entregue ao TCU, na esteira do inciso VI do artigo 71 da Carta Magna. No TCE/RS há o entendimento de que, quando o gestor é aplicador de recurso, oriundo do orçamento da União, gerido por meio do instrumento de convênio, deve prestar contas ao TCU. Não se cuida da totalidade dos recursos repassados aos entes federados, mas daqueles efetuados mediante transferências voluntárias (via convênios ou instrumentos congêneres). Há decisões que reconheceram a competência exclusiva do TCU e acabam por remeter o trabalho auditorial produzido àquele Órgão Federal – processos TCE/RS nº 6916-0200/09-9, nº 4815-0200/15-8 e nº 2711-0200/05-7. O TCU e o TCE/RS detêm Termo de Cooperação Técnica que encaminha informações sobre irregularidades envolvendo recursos sob a responsabilidade fiscalizatória do outro partícipe, constatadas quando da realização de fiscalização ou exame de processos – contidos os documentos comprobatórios, se existentes (vide inciso III, da Cláusula Segunda).
- Tendo o convênio contrapartida financeira municipal – 16,21% – há entendimento de que a matéria não se trata de competência exclusiva do TCU, razão pela qual, se for o caso, seria possível fixar débito, restrito esse ao valor despendido pelo Município. Assim, o processo TCE/RS nº 2679-0200/13-2, julgado em 11/03/2015, pelo Tribunal Pleno (o débito foi sugerido em valor superior à contrapartida e a decisão reduziu o mesmo ao valor despendido pelo Município). A tese esposada traz entendimento deveras consistente, porquanto em um convênio – uma união de esforços para a consecução de um fim –, partida e contrapartida são mantidas em suas razões projetadas. Ou seja, parte do objeto contratado é arcada com recursos públicos municipais, mesmo que a execução se dê por valores menores ao montante do recurso federal. Assim, havendo previsão de contrapartida do ente municipal, obrigatoriamente haverá a aplicação de recursos do mesmo, em razão igual ao pactuado no convênio. No caso concreto, o dispêndio público municipal restou em 16,21% do total contratado. As cifras ficam, prima facie, assim: proposta global de R\$ 999.789,71 – 84,93% do valor total autorizado para o convênio (84,93% de R\$ 1.177.221,00). Tem-se, necessariamente, R\$ 162.065,91 de recursos municipais na execução.

6.1.1 Dano ao erário

A fiscalização da execução do convênio apurou dano ao erário, dado que 25 câmeras de monitoramento (speed dome IP FULL HD), constantes no termo referencial e na homologação da respectiva licitação, foram substituídas por outras 25 câmeras de mesma qualidade, mas com preço de mercado significativamente aquém dos aparelhos inicialmente pactuados – sem quaisquer compensações ou reequilíbrios econômicos.

O termo de referência apresentado para a celebração do convênio previu um custo unitário médio com as câmeras de R\$ 14.247,56, totalizando R\$ 356.189,00 com os equipamentos⁹.

Após a realização da Concorrência nº 02/2018 – do tipo menor preço global (item 4.1 do edital)¹⁰ –, restou vencedora a empresa IMPORTADORA ATRASADA Ltda. ME, cuja proposta, devidamente homologada e adjudicada, firmara um valor unitário de R\$ 12.477,25 por câmera, montando assim a cifra de R\$ 311.931,25 para a aquisição dos equipamentos. Vide excerto da proposta¹¹:

⁹ São 25 câmeras, ao todo; portanto, o valor unitário multiplicado por vinte e cinco compõe o valor total para o item. O valor unitário médio foi obtido de três orçamentos.

¹⁰ O Executivo Municipal realizou uma primeira tentativa licitatória em 22/08/201X, por meio da Concorrência nº 01/201X. Após disputas judiciais, o expediente acabou anulado pelo TJRS. A celeuma atrasou as providências administrativas tendentes a executar o objeto convalidado, fazendo com que a Administração chegasse ao final de 201X1 com os trabalhos em andamento – prazo limite ajustado com a União.

¹¹ A proposta global ficou em R\$ 999.789,71. Ou seja, 84,93% do valor total autorizado para o convênio – R\$ 1.177.221,00 (este era o valor máximo, nos termos do item 1.4 do edital).

Quadro 2 – Proposta

Item	Descrição	Quantidade	Vlr Unitário	Vlr Total	Marca
1	Câmera Speed Dome IP FULL HD	25 unidades	R\$ 12.477,25	R\$ 311.931,25	Samsung

Comentários:

É aqui que se estabelece a equação econômico-financeira da relação jurídica contratual. Segundo Justen Filho (2014, p.1011), “equilíbrio econômico-financeiro do contrato significa a relação (de fato) existente entre o conjunto dos encargos impostos ao particular e a remuneração correspondente”. Consubstancia-se em uma equação que, a partir do momento da pactuação, deve ser mantida pelas partes. O doutrinador responde sobre o momento no qual se define a equação de equilíbrio econômico-financeiro (JUSTEN FILHO, 2014, p.1012): “[...] a equação se firma no instante em que a proposta é apresentada. Aceita a proposta pela Administração, está consagrada a equação econômico-financeira dela constante. A partir de então, essa equação está protegida e assegurada pelo Direito”. E ainda assenta (JUSTEN FILHO, 2014, p.1014): “Existe o direito do contratado de exigir o restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, se e quando vier a ser rompido. Se os encargos foram ampliados quantitativamente, a situação inicial estará modificada. **O mesmo se passará quando atenuados ou amenizados os encargos do contratado**”.

Firmado o contrato com a empresa IMPORTADORA ATRASADA Ltda. ME, em xx/xx/201X1, a ordem de serviço para o início dos trabalhos veio em xx/xx/201X1¹². Ainda antes da ordem de serviço, mas, posteriormente à firma do contrato administrativo, a contratada cientificou o Executivo Municipal sobre a impossibilidade de atender o prazo ajustado, se fossem entregues as câmeras da marca Samsung. Um documento da representante da marca foi trazido aos autos, registrando que somente após 45 dias, no mínimo, a importação dos equipamentos seria concluída.

Como alternativa, a contratada sugeriu a troca das câmeras Samsung por câmeras da Intelbras, cujas características e qualidade atenderiam, de igual modo, às exigências presentes no edital – assentou-se que seriam equipamentos com a mesma qualidade (ou ainda superior) da marca importada. Para tanto, um laudo – exarado a pedido da Administração e confeccionado por Engenheiro Eletricista – informou a consistência da troca, sem prejuízos de ordem técnica.

Aqui residiu o dano ao erário. Isso porque os valores de mercado da câmera Intelbras eram significativamente inferiores aos preços orçados pelo Executivo Municipal e, igualmente, aos constantes na proposta vencedora da empresa IMPORTADORA ATRASADA Ltda. ME. Diante das circunstâncias, deveria ter havido o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato – ação não promovida, restando inobservância à alínea “d” do inciso II do art. 65 da Lei Federal nº 8.666/1993¹³.

As câmeras da Intelbras entregues pela contratada custavam, em média, as cifras lançadas na tabela a seguir:

¹² Consigna-se que a pressa na execução do pacto, com data limite aprazada para 31/12/201X1 (tempo final do convênio com a União), acabou por propiciar pagamentos antecedentes à liquidação, conforme termo firmado pela contratada – situação que afronta os art. 62 e 63 da Lei Federal nº 4.320/1964.

¹³ Lei Federal 8.666/93: “Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos: [...], II - por acordo das partes: [...], d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis, porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual”.

Tabela 1 – Preços no Mercado

Origem do Preço	Especificação do Produto	Valor Unitário
Fonte 1	Câmera Speed Dome IP VIP E5220 – Intelbras	R\$ 7.900,00 ¹
Fonte 2		R\$ 6.825,00 ¹
Fonte 3		R\$ 7.900,00 ¹
Fonte 4		R\$ 7.199,00 ²
Fonte 5		R\$ 7.515,00 ³
Preço médio de mercado		R\$ 7.467,80

Nota 1: pesquisas realizadas pelo próprio Executivo Municipal.

Nota 2: preço obtido pela auditoria em sítio comercial.

Nota 3: preço obtido no Banco de Preços (<https://www.bancodeprecos.com.br>)¹⁴

Dessa feita, restou clara a diferença de valores entre o preço da câmera prometida e o preço da câmera entregue pela contratada. Como os valores foram pagos, sem quaisquer descontos ou retenções por parte da administração, o dano ao erário ficou nos termos da tabela abaixo:

Tabela 2 – Dano ao Erário

Preço da proposta	Preço efetivado	Diferença	Qtde	Dano ao erário
R\$ 12.477,25	R\$ 7.900,00 ¹	R\$ 4.577,25	25	<u>R\$ 114.431,25</u>

Nota 1: em favor do contratado, a auditoria assumiu o maior valor de mercado adotado para o cálculo do preço médio da câmera Intelbras.

Aponta-se que o montante de R\$ 114.431,25 é, em sua essência, dano ao erário do Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL. Por oportuno, observa-se que a quase totalidade dos valores contratados já foi paga: R\$ 989.879,73 de R\$ 999.789,71 – restando uma diferença de apenas R\$ 9.909,98. Ou seja, a execução financeira está próxima do fim, não havendo saldo suficiente para fazer frente ao dano apresentado.

6.1.2 Conclusões e encaminhamentos

Extraída a escrituração contábil do Executivo Municipal, observou-se que consta uma caução de R\$ 50.000,00, entregue pela contratada, como garantia dos serviços prestados, depositada em 27/10/201X1, cujo montante atualizado está em R\$ 55.145,69.

Diante de todo o exposto, considerando o *fumus boni juris* retratado na constatação de sobrepreço e superfaturamento em dado item – câmera Speed Dome IP VIP E5220 da Intelbras –, assim como a notória presença do periculum in mora, porquanto a liberação da caução entregue pela empresa dificulta o saneamento da lesão ao erário, sugere-se a concessão de tutela de urgência, com fulcro no inciso XIII do artigo 5º do RITCE¹⁵, suspendendo:

- a) a liberação da caução entregue pela contratada; e
- b) quaisquer outros pagamentos à IMPORTADORA ATRASADA Ltda. ME, até que esta egrégia Corte de Contas analise o mérito das questões aqui reportadas e de outras que, eventualmente, julgue necessárias em futuro exame mais apurado da matéria.

No mérito, sugere-se:

¹⁴ Preços do Pregão nº x/201X realizado pelo Ministério da Defesa no RS.

¹⁵ O atual regimento interno do Tribunal de Contas do RS está contido na Resolução nº 1028/2015, com alterações.

1. que seja assinado prazo para que o gestor adote as providências necessárias para o exato cumprimento da lei, nos termos acima referidos – busca do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato analisado na presente peça; e
2. a fixação de débito relativamente ao valor do dano causado ao erário, cujo quantum será apurado, calculando-se o valor acima, R\$ 114.431,25, subtraído o montante buscado junto à empresa contratada.

A caução ainda está de posse do Executivo Municipal.

Comentários:

O que fazer com os achados de auditoria é fundamental para a efetividade do controle de regularidade. Nesse sentido, o sistema de controle interno municipal dispõe de alguns instrumentos para o adequado encaminhamento das irregularidades identificadas em seus trabalhos. Vejam-se alguns:

1. Comunicação ao (à) Secretário(a) da área fiscalizada e ao(a) Prefeito(a) para que, de posse dos trabalhos de auditoria, e diante da irregularidade, tomem as medidas competentes, em especial quando da ocorrência de desfalque, desvio ou desaparecimento de dinheiro, bens ou valores públicos, ou da prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, observados os princípios norteadores dos processos administrativos;
2. Instauração de Tomada de Contas Especial (TCE) quando diante de dano ocasionado por omissão ou prática comissiva do administrador local – vide Resolução TCE/RS nº 1.049/2015;
3. Encaminhamento dos trabalhos à Procuradoria Municipal para que o órgão promova a defesa da moralidade administrativa e do patrimônio público, por meio de instrumentos processuais e extraprocessuais disponíveis. Entre os instrumentos processuais, pode-se destacar a legitimidade ativa para o ajuizamento de ação de improbidade administrativa, inclusive com pedido de indisponibilidade de bens dos envolvidos (art. 7º da Lei nº 8.429/1992), bem como a possibilidade de usufruir da faculdade da assunção do polo ativo na ação popular quando isso for benéfico ao interesse público (art. 6º, §3º da Lei nº 4.717/1965). Quanto aos instrumentos extraprocessuais, pode-se apontar a consultoria jurídica interna para controle da legalidade dos atos administrativos, a expedição de recomendações de condutas aos servidores públicos quanto ao exercício da função, a criação de súmulas administrativas para uniformização de procedimentos, bem como a elaboração de projetos técnicos para encaminhamento ao Fundo de Defesa dos Direitos Difusos (art. 13 da Lei nº 7.347/1985) com o intuito de obter recursos financeiros para aplicação em políticas públicas educacionais voltadas ao combate à corrupção e para a conservação do patrimônio público no âmbito do ente federativo representado;
4. Encaminhamento dos trabalhos e elementos ao TCE/RS, com esteio no §1º do art. 74 da CF88;
5. Encaminhamento dos trabalhos e elementos ao Ministério Público (federal ou estadual);
6. Encaminhamento dos trabalhos e elementos à Polícia (civil ou federal);
7. Outros, conforme Lei Orgânica do Sistema de Controle Interno do seu município.

Dentre outras metodologias, para um trabalho auditorial como este são usadas as seguintes técnicas e procedimentos:

- Requisições de documentos e informações;
- Análises documentais e revisões calculatórias;
- Inspeções in loco em unidades, órgãos e locais envolvidos;
- Entrevistas e oitivas de agentes públicos e privados.

6.2 CASO 2 – IRREGULARIDADES NA EXECUÇÃO DOS CONTRATOS COM A EMPRESA TRANSPORTES XYZ LTDA

O Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL vem mantendo contratos com a empresa Transportes XYZ Ltda. para a coleta, o transporte e a destinação final dos resíduos sólidos da municipalidade. Além desse objeto, pactuou a locação de 20 contêineres e a varrição diária das vias

centrais, feita por 10 garis. Todos esses serviços se deram por meio dos seguintes contratos administrativos:

Quadro 5 – Contratos administrativos com a Transportes XYZ Ltda.

Nº do contrato	Origem do contrato	Objeto	Vigência
0x/201X	Dispensa de licitação	Coleta, locação de 20 (vinte) contêineres e varrição	De 01/08/201x1 até 29/04/201x2
0y/201X	Dispensa de licitação	Transporte e destinação final	De 21/07/201x1 até 23/03/201x2
xx/201X	Concorrência Pública nº 0x/201X	Coleta, locação de 20 (vinte) contêineres e varrição	A partir de 30/04/201x2
xx/201X	Concorrência Pública nº 0y/201X	Transporte e destinação final	A partir de 24/03/201x2

Realizados testes auditoriais na execução dos contratados, apuraram-se irregularidades cujos reflexos implicaram, inclusive, dano ao erário municipal.

Comentários:

1. Consideremos que este case decorre de denúncia protocolada na Ouvidoria do órgão de controle interno, apenas para fins didáticos. É oportuno, então, informar que no Congresso Nacional há a PEC nº 45/2009, alocando as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição aos sistemas de controle interno, para além de carreiras específicas para os agentes integrantes. Por ora a proposta de emenda constitucional está arquivada, mas pode ser desarquivada a qualquer momento. De concreto, sobre ouvidorias e defesa dos direitos dos usuários dos serviços públicos da administração pública, tem-se a Lei Federal nº 13.460/2017, contendo ali importantes disposições para as ouvidorias de cada Poder e esfera de governo. Como boa prática de governança, cabe aos sistemas de controle interno e às ouvidorias municipais a manutenção de fluida interação naquilo que for cabível.
2. O TCERS disponibiliza um robusto estudo técnico acerca dos serviços de coleta de resíduos sólidos. Esse material pode ser obtido em http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/publicacoes/orientacoes_gestore.

Sobre essa temática, é de se observar que cada municipalidade detém características próprias, de tal modo que a modelagem operacional pode/deve mudar de cidade para cidade. É possível, por exemplo, que um município terceirize todo o sistema (coleta, transporte e destinação final), enquanto outro terceirize apenas parte. Também é possível que dado município precise de um local de transbordo, enquanto outro, não. É possível que uma municipalidade consiga implementar coleta seletiva, enquanto outra não. A auditoria pública de controle precisa considerar as múltiplas facetas da realidade fiscalizada.

6.2.1 Custo com destinação final cobrado a maior

O custo consignado na planilha da proposta vencedora da Concorrência nº 0x/201X, apresentada pela empresa Transportes XYZ Ltda., indicou que seriam cobrados R\$ 80,00 por tonelada depositada, no aterro sanitário localizado em Minas do Leão – Companhia Rio-grandense de Valorização de Resíduos (CRVR)¹⁶. Ocorre que as notas fiscais emitidas contra a Transportes XYZ Ltda. pela empresa CRVR, obtidas pela auditoria, junto à Receita Municipal de Minas do Leão, comprovam que o custo efetivo por tonelada de resíduos foi de R\$ 65,00 por tonelada, até junho de 2015, e de R\$ 75,00, a partir de julho deste ano.

¹⁶ Esse contrato foi firmado em 24/03/2015. De 01/01/2015, até então, vigia o Contrato nº 0x/2014, firmado em 21/07/2014 após dispensa de licitação.

Ou seja, o sobrepreço por tonelada foi de R\$ 15,00 até junho e de R\$ 5,00 a partir de julho. Como na modelagem licitatória adotada o lucro da contratada já consta na rubrica Benefícios e Despesas Indiretas (BDI), destacada na planilha de custos apresentada, cabe a devolução desses valores majorados em cada tonelada de lixo depositada na empresa CRVR – vide tabela abaixo:

Tabela 2 – Planilha de Custos

Mês (2015)	Empenho (2015)	Pagamento (2015)	Período (2015)	Quantidade na NF da XYZ Ltda (t)	Quantidade na NF da CRVR (t)	Dano ao Erário (R\$)
Abril	4336	27/05	23/03 a 30/04 ¹	1.180,44 ²	916,30	17.706,60
Maio	5417	03/07	01/05 a 31/05	985,12	985,12	14.776,80
Junho	5417	17/07	01/06 a 30/06	1.117,21	1.141,52	16.758,27
Julho	6934	17/08	01/07 a 31/07	1.033,64	1.064,96	5.168,24
Agosto	6934	29/09	01/08 a 31/08	1.128,08	1.128,08	5.640,40
Setembro	9650	16/10	01/09 a 30/09	980,64	980,64	4.903,20
Outubro	9650	19/11	01/10 a 31/10	1.046,58	1.039,41	5.232,90
Novembro	2836	18/12	01/11 a 30/11	879,04	894,24	4.395,20
	4336					
	5417					
	6934					
	9650					
Dezembro	11554	05/02	01/12 a 23/12	890,36	1.261,28	4.451,80
TOTAL DO DANO³						79.033,41

Nota 1: Apurou-se o dano ao erário ocorrido na execução do Contrato nº xx/201X, oriundo da Concorrência n.º 0x/2015. Ou seja, a partir de 24/03/2015. Até então vigiam outras regras – estatuídas por meio de Dispensa de licitação.

Nota 2: A diferença havida entre a NF cobrada pela Transportes XYZ Ltda. (1.180,44t) e a quantidade informada pela CRVR (916,30t) é o saldo que compreende os últimos dias de março de 2015.

Nota 3: O dano ao erário é o produto da multiplicação entre o quantitativo da coluna “Quantidade na NF da XYZ Ltda. (t)” e os valores de R\$ 5,00 e R\$ 15,00 – R\$ 15,00 até junho/2015 e R\$ 5,00 a partir de julho/2015

Comentários:

Esse suporte documental pode ser requisitado pelo controle interno e pela fiscalização do contrato, na medida em que a responsabilidade pelos resíduos sólidos é do município que produz e contrata a destinação. Cabe à contratada a pronta oferta dos mesmos. De outro lado, em caso de obstrução da contratada, duas medidas podem ser suscitadas. A primeira é responsabilizar a contratada por essa negativa. A outra é obter os dados diretamente com o fisco municipal competente.

Aqui se registra que há exceção ao sigilo fiscal, prevista no art. 198, § 1º, II, do CTN (Lei nº 5.172/1966). Veja-se:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. §1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: [...], II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Para facilitar os seus trabalhos e a obtenção de provas, o TCE/RS dispõe de um conjunto expressivo de convênios firmados com entidades e órgãos parceiros. É recomendável que o controle interno municipal desenvolva esse esforço.

Não há norma que determine o que deve ou não ser incluído como BDI, mas a utilização de um critério contábil de classificação deve delimitar quais os itens que o compõem. Assim, o BDI deve conter apenas gastos que contabilmente são classificados como indiretos, tais como administração central, ISS, PIS, COFINS, mobilização e desmobilização, despesas financeiras e seguros. Qualquer outro gasto deve ser incluído, analiticamente, na planilha orçamentária, como custo direto. Para que a taxa de BDI adotada num orçamento possa ser efetivamente analisada, é importante que os contratantes exijam, já no edital da licitação, a apresentação de sua composição na proposta orçamentária.

6.2.2 Utilização a menor de garis na varrição

Os contratos firmados para a varrição das ruas centrais fixaram a quantidade de 10 garis varredores. Com a saída a campo da auditoria, apurou-se que apenas oito garis varredores são realmente empregados pela Transportes XYZ Ltda. no cumprimento contratual. Ou seja, dois a menos que o quantitativo ajustado e devidamente pago pelos cofres municipais.

A auditoria, para tanto, valeu-se da captação de áudio auferida durante o depoimento de dois varredores, entrevistados amostralmente, e de registros fotográficos obtidos junto ao local de acomodação dos carrinhos de varrição – fotos registradas ao meio-dia de 10/11/2015. O depoimento de dois dos funcionários atesta que a turma de varrição empregada pela Transportes XYZ Ltda. em GRENALZINHA DO SUL é de apenas oito garis. Já as fotos obtidas no local de acomodação corroboram as assertivas dos entrevistados, dado que apenas oito carrinhos de varrição foram encontrados perfilados no horário do almoço, momento quando os garis retornam para a empresa.

Varredor 1:

Auditor: “Vou perguntar quantos varredores são ao todo...”

Varredor 1: “Oito varredores comigo, né.”

Auditor: “Com você são oito?”

Varredor 1: “Oito varredores.”

.....

Varredor 2:

Auditor: “Vocês são quantos varredores?” Varredor 2: “Somos oito na rua. Oito varredores.” Auditor: “Faz tempo que são oito?”

Varredor 2: “Faz. Faz desde que nós estávamos na [...] (outra empresa) Quando passamos pra Transportes XXX Ltda... Faz um ano e três meses, mais ou menos, que estamos entre oito, só. De primeiro, eram dez.”

Pausa para reflexão!

Oitivas e registros fotográficos são técnicas de captação de provas que suportam conclusões auditoriais! Também podem os agentes de controle interno convocarem/convidarem outros agentes para testemunharem suas ações, sendo importante, então, a confecção e a subscrição de atas.

No horário do almoço, por volta das 11 horas do dia 11/11/2015, um registro fotográfico decorrente dos procedimentos auditoriais corroborou as narrativas auferidas dos dois varredores. Isso porque estavam perfilados, no paradoiro ajustado, exatamente oito carrinhos de varrição. Demonstra-se na foto a seguir.

Foto 1 – Registro fotográfico - auditoria



Diante do conjunto probatório apresentado e do conseqüente dano pela inexecução parcial do contrato, os salários e encargos pagos, mensalmente, a maior são passíveis de ressarcimento ao erário, no montante de vencimentos de dois varredores, sem prejuízos das penalizações administrativas decorrentes.

6.2.3 Ausência de fiscalização contratual e riscos

O Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL não vem exercendo a adequada fiscalização contratual dos serviços executados pela empresa Transportes XYZ Transportes Ltda., conforme exigência legal constante nas Leis Federais nº 4.320/1964 – artigos 62 e 63 – e 8.666/1993 – artigos 58, inciso III, e 67.

No item sete da Requisição de Documentos e Informações nº X/2015, a auditoria solicitou o processo administrativo de fiscalização para o mês de setembro de 2015, contendo todos os relatórios diários de cumprimentos das tarefas, com esteio na previsão contratual, assim como filmagens e/ou

registros fotográficos da execução dos serviços. Como resposta, a fiscal designada para o contrato não apresentou quaisquer registros e afirmou que:

[...] estávamos enviando apenas parecer sobre a nota dos serviços, já estamos tomando providências para adequação, e construção de relatórios diários devidamente registrados por meio de fotos e filmagens; [...].

O poder/dever de fiscalizar a contratação pactuada é de suma importância para a efetividade de qualquer política pública. Observem-se, nesse sentido, as inúmeras demandas trabalhistas nas quais o Município de GRENALZINHA DO SUL figura como réu – tudo porque não efetuou a devida fiscalização contratual junto à empresa XXX Prestação de Serviços Ltda., quando esta prestava serviços de coleta, transporte e destinação final dos resíduos sólidos da municipalidade (prestadora anterior a Transportes XYZ Ltda.). Para fins ilustrativos, monta-se, amostralmente, a tabela abaixo com 10 dos mais de 50 processos trabalhistas que correm na vara do trabalho de GRENALZINHA DO SUL figurando o município como responsável subsidiário:

Tabela 3 – Processos trabalhistas (10) contra o município

Processo n.º CNJ	Reclamadas
00000xz-nm.2015.t.0c.0abc	XXX Prestação de Serviços Ltda. e município de GRENALZINHA DO SUL
00000xz-nm.2015.t.0c.0abc	
00000xz-nm.2015.t.0c.0abc	
00000xz-nm.2015.t.0c.0abc	
00000xz-nm.2014.t.0c.0abc	

Importante!

A Administração Pública é responsável subsidiária em questões trabalhistas, caso não fiscalize adequadamente a terceirização de mão de obra em seus serviços. Em julgado do Tribunal Superior do Trabalho (TST), proferido em 28/04/2015 (Processo nº AIRR-0001270-35.2011.5.15.0130), após o julgamento da ADIN n.º 1923 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), a Corte Superior do Trabalho entendeu possível continuar havendo a responsabilização subsidiária da Administração por créditos trabalhistas inadimplidos por seu prestador de serviços, caso comprovada a culpa. Conforme ressaltou o próprio STF, continua o risco de a Administração Pública vir a ser responsabilizada, subsidiariamente, no âmbito da Justiça do Trabalho, de acordo com as circunstâncias de cada caso, principalmente, se houver omissão culposa da Administração Pública na fiscalização do contrato. Tanto é que o TST alterou a redação da Súmula nº 331, deixando claro, em seu inciso V, que a responsabilidade subsidiária da administração pública direta e indireta ocorre quando evidenciada a sua conduta culposa na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço.

Comentários:

O poder/dever de fiscalizar a contratação pactuada é de suma importância para a efetividade de qualquer política pública. Veja-se:

- Dada a relevância da função fiscalizatória, o art. 67 da Lei 8.666/1993 dispõe que a execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, sendo permitida a contratação de terceiro para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição. E mais, o §1º do aludido artigo reza que o representante da Administração deve anotar em registro próprio todas as ocorrências relacionadas à execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.
- Cuida-se, sem dúvida, de poder/dever fiscalizatório a operar no sentido de assegurar a melhor execução do contrato em prol do interesse público. Função inerente ao fiscal designado é acompanhar as obras e confrontá-las com os projetos, de modo a apontar eventuais problemas técnicos e submetê-los à apreciação da Administração, a qual incumbe o dever de buscar respectivas soluções. Noutras palavras, a fiscalização é fundamental para o bom andamento das obras e garantia da adequada execução dos serviços consoante as especificações previamente definidas em projeto. (Acórdão Plenário nº 1.211/2011 do TCU, rel. Min. Marcos Bemquerer Costa).

Para Justen Filho (2014, p. 1.061), “parte-se do pressuposto, inclusive, de que a fiscalização induz o contratado a executar de modo mais perfeito os deveres a ele impostos”. E o Acórdão Plenário nº 1.232/2012 do TCU anota: “A fiscalização tempestiva pode evitar também o superfaturamento e obras em desacordo com as especificações, além de permitir que sejam feitas correções”.

Tratando-se de gasto público, talvez estes sejam os dispositivos mais importantes do ordenamento jurídico:

Lei Federal 4.320/64:

[...] Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. § 1º Essa verificação tem por fim apurar: I - a origem e o objeto do que se deve pagar; II - a importância exata a pagar; III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação. § 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II - a nota de empenho; III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Lei Federal 8.666/93:

Art. 58. O regime jurídico dos contratos administrativos instituído por esta Lei confere à Administração, em relação a eles, a prerrogativa de: [...]; III fiscalizar-lhes a execução; [...].

[...]

Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição. §1º O representante da Administração anotará em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados. § 2º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes.

Afora essa problemática, os achados de auditoria identificaram um conjunto de contêineres em estado precário de conservação, contrariando a qualidade exigida para os serviços contratados¹⁷. Vejam-se registros fotográficos obtidos pela auditoria:



Foto 2 – Foto feita pela auditoria

A deterioração do fundo do contêiner da Foto 2 está em grau avançado. Isso facilita a ocorrência de acidentes no manuseio, como cortes e choques físicos, após rompimento, além de deixar vazar o chorume gerado pelos resíduos depositados. Ademais, não havia tampa para o contêiner, nem fitas refletivas.



Foto 3 – Foto feita pela auditoria

Também no contêiner da Foto 3, a deterioração do fundo está em grau avançado. Isso facilita, igualmente, a ocorrência de acidentes no manuseio, como cortes e choques físicos após rompimento, além de deixar vazar o chorume gerado pelos resíduos depositados. Ademais, também não havia tampa para o contêiner e nem fitas refletivas.

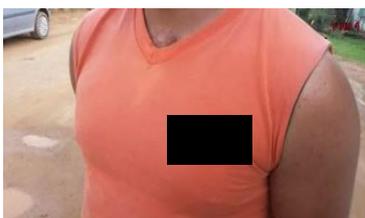
¹⁷ O subitem 2.2 das especificações técnicas, constante como Anexo 1 do Edital nº 0x/2015, deixa claro o seguinte: 2.2.2 – Os contêineres metálicos deverão ter capacidade mínima de 1,20 (um ponto vinte) m3 e serem providos de tampas. [...]. A empresa contratada deverá manter os contêineres em bom estado de apresentação e funcionamento e devidamente sinalizados com fitas refletivas, conforme determinação do DETRAN. Importa consignar que a auditoria inspecionou cinco dos 20 contêineres contratados.



Foto 4 – Foto feita pela auditoria

Repete-se a deterioração do fundo do contêiner, como se observa na Foto 4, em grau avançado, facilitando a ocorrência de acidentes no manuseio, como cortes e choques físicos após rompimento, além de deixar vazar o chorume gerado pelos resíduos depositados. Também não havia tampa, nem fitas refletivas.

De outra banda, ao inspecionar, aleatoriamente, uma das equipes de coleta, a auditoria apurou que apenas um dos três garis utilizava faixa refletiva – item de segurança fundamental para a atividade dinâmica exercida pelos funcionários, notadamente nas vias mais movimentadas pelo fluxo de veículos automotores¹⁸. Observe-se nas fotos 5, 6 e 7:



Fotos 5, 6 e 7 – Fotos feitas pela auditoria

¹⁸ É obrigação de a empresa exigir a regular e adequada utilização dos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) entregues aos seus funcionários. Demandas trabalhistas podem advir dessa irregularidade. Para além das ausências na utilização das faixas refletivas, a auditoria constatou que a empresa não entrega filtros solares para os garis. Nesta seara, infelizmente, ainda a jurisprudência trabalhista não é pacífica. Vige a inteligência da Orientação Jurisprudencial (OJ) nº 173 da Seção de Dissídios Individuais I (SDI I) do Tribunal Superior do Trabalho (TST), cujo entendimento nega insalubridade aos trabalhadores que ficam a céu aberto, expostos ao sol. Muito embora haja esse entendimento na justiça competente, muitos são os dissídios coletivos que já conseguiram a entrega gratuita de protetores solares para os garis coletores. Em Porto Alegre, por exemplo, mesmo sem dissídio, consta no projeto da Prefeitura a oferta gratuita de protetores aos garis coletores.

Comentários:

É sobremodo importante a fiscalização da execução contratual! Uma vez que os quesitos documentais foram estudados pelos agentes de controle, os trabalhos devem investir na aferição da execução, cotejando o contratado pela Administração com a entrega que está em curso pelo contratado.

Lembre-se: o controle interno atua a priori, concomitantemente e a posteriori aos atos e fatos da Administração. Mas é sabido que a atuação a priori e a concomitante são as mais efetivas, já que atuar em momento tardio pode não recuperar danos ou corrigir desvios.

Com um universo enorme sob sua competência, a auditoria e a fiscalização da coisa pública precisam adotar critérios seletivos. Os consagrados são a materialidade, a criticidade, a relevância e a oportunidade.

Ainda da análise da adequada fiscalização contratual, apurou-se que a empresa não fornece aos garis coletores: (1) calçados de proteção, (2) capas de chuva e (3) água potável destacada para ficar à disposição dos funcionários, no veículo coletor – tudo exigência expressa do projeto básico do contrato. Em igual inobservância, (4) não realiza a limpeza diária nos caminhões de coleta – condição relevante para a salubridade projetada¹⁹.

Observe-se o diálogo abaixo:

[...]

Auditor: “Faz quanto tempo que vocês não recebem a bota de utilização?”

Gari coletor 1: “Desde a época em que a XXX Serviços foi embora. Depois, daí nunca ganhamos mais bota. Aí estamos correndo sempre de tênis.”

[...]

Auditor: “E a capa de chuva, você tem?”

Gari coletor 1: “Eu uso de moto.”

Gari coletor 2: “Eu uso de moto também.”

Auditor: “E foi a empresa que deu?”

Gari coletor 1: “Não. A minha foi achada no lixo.”

Auditor: “E os tênis que você está usando?”

Gari coletor 1: “Os tênis também é do lixo.”

Auditor: “E você?”

Gari coletor 2: “Esse foi eu que comprei. Foi esses tempos.” [...] Auditor: “Quando foi lavado pela última vez o caminhão?” Motorista: “Semana retrasada, acho.”

Auditor: “Ele não é lavado todo dia?”

Motorista: “todo do dia não.”

[...]

Auditor: “Vocês têm água para tomar?”

Gari coletor 2: “Não, não. A gente toma nas torneiras, mesmo. Pede pras pessoas.”

Outra questão que deve ser relatada é o fato de que os garis varredores confeccionam suas próprias vassouras, muito embora seja obrigação da contratada ofertar pronto esse equipamento. Afora, o fornecimento das vassouras é previsto na planilha de custos do projeto básico da licitação²⁰.

Consubstanciando a assertiva acima, tem-se o diálogo abaixo:

Auditor: “Quem é que faz a vassoura que vocês usam?”

¹⁹ Essas irregularidades foram apuradas por meio da inspeção in loco realizada pelo auditor responsável pela matéria, por registros fotográficos e por gravações de áudio, que documentaram as entrevistas aos funcionários. As exigências mencionadas estão presentes no projeto básico e na planilha de custos que o acompanha, vide letras “d” e “f” do subitem 3.1.4 e subitem 5.7, todos do projeto básico.

²⁰ Deixou-se de levantar valores diante da imaterialidade pontual.

Varredor 2: “Somos nós mesmos. A minha até eu fiz de arame. Fiz de arame porque dura mais.”

E os seguintes registros fotográficos (obtidos em xx/xx/2018), ilustrando o artesanato dos instrumentos (Fotos 8 a 13):



Fotos 8 a 13: Instrumentos feitos e usados pelos varredores

Todo esse conjunto probatório ilustra a ausência completa da importante fiscalização contratual e a inexecução parcial das obrigações da contratada, sujeitando a empresa às sanções elencadas pelo termo firmado²¹ – vide Cláusula 12ª.

Comentários:

Conforme anotado no relatório de auditoria, há um instrumento para efetivar sanções administrativas: o seguro-garantia. É o seguro que garante o fiel cumprimento das obrigações assumidas por empresas em licitações e contratos, ou ainda a fiança bancária. O primeiro é expedido por seguradoras, ao passo que a segunda é obtida junto a um banco.

Para findar esta seção dos relatos fiscalizatórios, um frágil ponto de controle identificado: a falta de pesagem prévia dos resíduos sólidos levados ao aterro sanitário de Minas do Leão/RS. **O Executivo Municipal da GRENALZINHA DO SUL não pesa, muito embora pague por peso, os resíduos sólidos depositados definitivamente no aterro sanitário de Minas do Leão/RS.** Esse importante procedimento é deixado, exclusivamente, para a contratada, colocando um claro conflito de interesses na operacionalização dos serviços. Ou seja, quanto maior a tonelagem apresentada pela Transportes XYZ Ltda., à tesouraria municipal, sem quaisquer checagens fidedignas por parte da auditada, maior será a sua cifra de recebimentos.

Numa primeira conversa com a fiscal Joana Maria das Marias, a auditoria obteve o relato de que o lixo transportado para o aterro de Minas do Leão era pesado, diariamente, pelo Executivo Municipal, na balança da Companhia Estadual de Silos e Armazéns (CESA) de GRENALZINHA DO SUL. Porém, após procedimento de auditoria, o gerente da filial e o balanceiro da CESA firmaram declaração registrando que as pesagens são avulsas, e não diárias.

²¹ A empresa ofertou, em atendimento ao instrumento convocatório, seguro-garantia. Este é forte instrumento na efetivação de sanções administrativas, eventualmente aplicadas pelas Administrações Públicas contratantes.

Muito embora não conste, expressamente, essa prática de controle nos termos pactuados (pesagem diária pelo Executivo Municipal dos resíduos levados a Minas do Leão/RS), é mais que bom senso a adoção de adequados procedimentos com o desiderato de atender, plenamente, ao artigo 63 da Lei Federal nº 4.320/1964 e de elidir quaisquer conflitos de interesses prejudiciais ao erário local.

Comentários:

O TCE/RS e o MP/RS já apuraram situações criminosas em serviços de coleta e transporte de resíduos sólidos, como a aplicação de água na carga carregada para o conseqüente aumento do peso transportado, tendo-se, com isso, uma tonelagem majorada para faturamento contra o erário. Apenas uma efetiva fiscalização pode assegurar a esmerada execução dos serviços pactuados. O estabelecimento de pontos de controle é da maior importância.

6.2.4 Conclusões e encaminhamentos

Como consequência da ação auditorial narrada, nas seções acima, e dos fatos demonstrados nos autos, as seguintes medidas são sugeridas:

- a) imposição de multa ao Administrador, por infração a normas de administração financeira e orçamentária, com fulcro no artigo 135 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas (RITCE);
- b) fixação de débito nos montantes de R\$ 79.033,41 e de R\$ 49.745,76, totalizando R\$ 128.779,17, relativos, respectivamente, às seções “CUSTO COM DESTINAÇÃO FINAL COBRADO A MAIOR” e “UTILIZAÇÃO A MENOR DE GARIS NA VARRIÇÃO” deste Relatório, decorrentes do dano causado ao erário, com fulcro no mesmo artigo 135 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas (RITCE);
- c) determinação para que o Administrador adote providências para a regular e lisa fiscalização contratual, com anotações acostadas em devido processo administrativo, especialmente acerca da adequada pesagem dos resíduos sólidos manuseados, contendo o expediente elementos suficientes para comprovar a perfeita prestação dos serviços de coleta e de destinação final de resíduos sólidos, nos moldes projetados e nos preços fixados, devendo, ainda, o agente fiscal do contrato ser alertado sobre sua eventual responsabilização por prejuízos ao erário que possam advir de falhas na fiscalização – fulcro no § 2º dos artigos 75 e 84 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas (RITCE); e
- d) determinação para que Administrador instaure procedimentos administrativos contra a empresa Transportes XYZ Ltda., tendentes a dar efetividade às sanções previstas pela Lei Federal nº 8.666/1993, pelos instrumentos convocatórios das Concorrências nº 0X/2015 e 0Y/2015, e pelos Contratos Administrativos nº XX/2015 e XY/2015, valendo-se, para tanto, do seguro-garantia, entregue pela contratada como instrumento assecuratório da efetivação do interesse público – fulcro no mesmo § 2º dos artigos 75 e 84 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas - RITCE.

Comentários:

Conforme o parágrafo único do art. 70 da CF88, “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. Já o art. 28 da LINDB estabelece que “o agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”. Com base nas normas jurídicas apresentadas – mas não só nelas –, todos os agentes, públicos ou privados, que administrem serviços públicos estão ao alcance dos Tribunais de Contas brasileiros. Assim, cada vez mais a conduta dos agentes tem sido apurada e individualizada pelas auditorias de controle externo, de modo a responsabilizar cada um dos que contribuíram para uma dada irregularidade, inclusive com a aplicação de multas e fixação de débitos. Sob o prisma jurídico, a natureza da responsabilidade dos agentes, a ser analisada nos processos de contas, deve ser a subjetiva – ou seja, origina-se de conduta comissiva ou omissiva, dolosa ou culposa, cujo resultado tenha nexos causal com a irregularidade (segue-se a regra geral da responsabilidade civil).

Dentre outras metodologias, para um trabalho auditorial como este são usadas as seguintes técnicas e procedimentos:

- Requisições de documentos e informações;
- Análises documentais e revisões calculatórias;
- Inspeções in loco em unidades, órgãos e locais envolvidos;
- Entrevistas e oitivas de agentes públicos e privados;
- Registros fotográficos e filmagens.

6.3 CASO 3 – IRREGULARIDADES NA COMPRA DE UMA MOTONIVELADORA – DIRECIONAMENTO E SOBREPREÇO/SUPERFATURAMENTO

O Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL realizou a compra de uma máquina motoniveladora (patrola) por meio do Pregão nº xx/2011, exigindo as seguintes características e especificações do produto a ser ofertado (item 1 do Anexo 1 ao Edital – Termo de Referência):

Motoniveladora nova, com as seguintes especificações e características mínimas: Fabricação nacional, ano e modelo 2011, articulação atrás da cabine de operação, equipada com motor diesel de 06 (seis) cilindros, turbo alimentado com potência líquida no volante de 140hp, transmissão com 02 (dois) modos de operação, equipada com conversor de toque e integrada com bloqueio e desbloqueio para transmissão direta, com 08 (oito) marchas à frente e 04 (quatro) a ré, lâmina com deslizamento lateral e comprimento mínimo de 3,70 metros, pneus 1400x24 – 12 lonas, cabine fechada com ar condicionado montado sob chassi dianteiro, freios a disco em banho de óleo com atuação totalmente hidráulica, com embreagem de giro no círculo da lâmina, círculo da lâmina forjado com dentes na parte interna do círculo, escarificador traseiro com 03 (três) dentes, peso operacional no mínimo 15.500 (quinze mil e quinhentos) kg, sistema de monitoramento e gerenciamento de dados do equipamento por satélite standart do fabricante.

Comentários:

Quando as descrições do que se quer são pormenorizadas demais, torna-se importante apurar um possível direcionamento. A igualdade de condições a todos os concorrentes é imperativo constitucional (princípio da isonomia) e somente cabem exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

É preciso apurar a consistência e as qualidades dos estudos técnicos preliminares, ainda da fase interna de planejamento da licitação, que embasam a demanda (planilha de custos, projeto básico, termo de referência). A realização de estudos técnicos preliminares tem, por objetivo essencial, assegurar a viabilidade técnica da contratação, de modo a construir o termo de referência ou o projeto básico, que somente é elaborado se a contratação for considerada viável, bem como o plano de trabalho, no caso de serviços.

Identifique os responsáveis pelos estudos preliminares e pelos documentos que oficializam a demanda. Conforme Marçal Justen Filho:

Grande parte das dificuldades e a quase totalidade dos problemas enfrentados pela Administração ao longo da licitação e durante a execução do contrato podem ser evitados por meio de atuação cuidadosa e diligente nessa etapa interna (MARÇAL JUSTEN FILHO, 2009, Comentários à lei de licitações e contratos administrativos, 13. ed., p.133).

Comentários:

É sempre desejável um bom estudo sobre o bem ou serviço contratado pela Administração. Isso garante o sucesso da contratação, com vantajosidade para o órgão, e permite que a adequada fiscalização possa ser processada.

Gastos e investimentos expressivos passam por licitações e contratos administrativos.

6.3.1 Da restrição ao competitivo

Houve impugnação, por parte da empresa XXX S.A. Em sua manifestação, a empresa alegou direcionamento do edital para o equipamento da marca XYZ, indicando que nenhuma marca concorrente poderia atender a íntegra das exigências estabelecidas pelo Executivo Municipal.

Para tanto, a XXX S.A. protocolou três quesitos a serem respondidos pelo Executivo Municipal, no intuito de buscar respostas técnicas às exigências contidas para o certame. No primeiro momento, o Pregoeiro recebeu a impugnação, mas a repassou para a autoridade superior, por entender ser incapaz de se pronunciar acerca das exigências técnicas. Nesse sentido, o Sr. Prefeito encaminhou o trâmite para a Consultoria Jurídica, onde recebeu orientação de encaminhar o feito para a Secretaria de Obras e Viação – demandante da máquina.

O Sr. Secretário de Obras respondeu aos quesitos formulados pela empresa XXX S.A. sobre a necessidade de transmissão, com dois modos de operação (quesito 1), sobre a necessidade de embreagem de giro com atuação hidráulica e dentes na parte interna do círculo (quesito 2) e sobre a necessidade de sistema de monitoramento via satélite standart do fabricante (quesito 3).

Diante dos argumentos esposados pelo Sr. Secretário, o Sr. Prefeito rejeitou o pedido de impugnação apresentado pela empresa XXX S.A. e o certame manteve o curso inicialmente programado.

Anote aí:

O TCERS passou a adotar a chamada responsabilização subjetiva. Com isso, a responsabilidade por atos e fatos irregulares é pessoal, precisando-se do elemento subjetivo para a culpabilidade, já que o agente público responderá, pessoalmente, por suas decisões ou opiniões técnicas, em caso de dolo ou erro grosseiro. Segue-se a regra geral da responsabilidade civil.

Realizadas pesquisas, junto ao mercado de motoniveladoras, constatou-se que equipamentos, comumente utilizados, no mercado, inclusive por prefeituras, e capazes de atender satisfatoriamente as demandas de um dado município, não poderiam participar do certame diante das exigências estatuídas pelo edital. Dos testes resultou a tabela abaixo:

Quadro 6 - Resultados dos testes realizados com equipamentos

Marca	Impeditivo	Observação
XCMG	Fabricação Chinesa	Comprada pelos municípios de ABC e IWX
Case (845B, 865B e 885B)	Transmissão automática para todas da linha e sem GPS do fabricante	Amplamente conhecida e utilizada pelo mercado
Volvo (modelo da empresa Linck)	Transmissão automática para todas da linha, dentes na parte externa do círculo e sem GPS do fabricante.	Amplamente conhecida e utilizada pelo mercado
New Holland	Sem GPS do fabricante	Amplamente conhecida e utilizada pelo mercado

Nota: esta tabela não é exaustiva e advém dos testes amostrais realizados pela auditoria. Não foram consultados os representantes das marcas para saber se os seus equipamentos dispunham de embreagem de giro no círculo da lâmina e círculo da lâmina forjado com dentes na parte interna do círculo, sendo esta outra condição editalícia capaz de barrar dado participante.

Como se demonstra, o Executivo Municipal inobservou o art. 3º da Lei 8.666/93, dispondo exigências em edital capazes de serem atendidas por uma única marca (XYZ, cujo representante é a empresa CAM).

6.2.2 Do sobrepreço decorrente da ausência de competição

Em decorrência do Pregão nº xx/2011, o Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL pagou **R\$ 610.000,00** por uma motoniveladora XYZ, adquirida junto à empresa CAM Peças e Serviços Ltda., única participante da licitação em função das exigências contidas no respectivo edital.

[...]

No intuito de aprofundar a análise e apurar dano ao erário, a auditoria constatou, junto à Receita Estadual do RS (lembre-se da já lecionada exceção ao sigilo fiscal, decorrente do art. 198, § 1º, II, do CTN – Lei nº 5.172/1966), que a empresa CAM Peças e Serviços Ltda., efetuou venda do mesmo produto (motoniveladora XYZ modelo “TÁ LOUCO”) para uma determinada empresa por R\$ 535.000,00, R\$ 75.000,00 a menos que o valor cobrado do Executivo Municipal de GRENALZINHA DO SUL. Além disto, os testes auditoriais constataram que as vendas para as partes mencionadas ocorreram no mesmo mês, abril de 2011, ambas com pagamento a prazo.

Neste sentido, o montante de **R\$ 75.000,00** é passível de ressarcimento ao erário.

Comentários:

Uma vez que o controle interno tenha se deparado com uma situação semelhante a deste case, poderia, dentre outras medidas, sugerir a instauração de Tomada de Contas Especial (TCE) ao Administrador e a propositura de uma ação de improbidade administrativa à Procuradoria Municipal. Afora, poderia encaminhar os trabalhos e os elementos probatórios ao TCERS, com esteio no §1º do art. 74 da CF88.

6.2.3 Justificativa da CAM Peças e Serviços Ltda.

A empresa alega que, na venda da motoniveladora KPO modelo “TÁ LOUCO”, para o Município de GRENALZINHA DO SUL ocorreu uma situação atípica - incêndio do equipamento que o município tinha. Isso justificou um preço especial como forma de compensação.

Comentários:

Veja, é importante o conhecimento do mercado e das suas características mais intrínsecas, assim como das condições peculiares de cada operação. No case retratado, a auditoria destacou que a situação irregular de direcionamento e sobrepreço ocorreu, de forma idêntica, em mais três municípios, para além do fiscalizado. É preciso ponderar os argumentos apresentados por cada agente fiscalizado, até em observância ao contraditório e à ampla defesa. Mas o argumento da empresa foi deveras inconsistente. E, também, foram os argumentos do Sr. Secretário de Obras, ao refutar a impugnação de empresa interessada no expediente administrativo analisado.

Dentre outras metodologias, para um trabalho auditorial como este são usadas as seguintes técnicas e procedimentos:

- Requisições de documentos e informações;
- Análises documentais e revisões calculatórias;
- Entrevistas e oitivas de agentes públicos e privados.

Foi selecionado Artigo de Fabrício Motta. **Licitatar não basta, é preciso fiscalizar a execução dos contratos**, de 28 de abril de 2016.

Na semana passada o desabamento de parte de uma ciclovía recém- inaugurada no Rio de Janeiro foi destaque no noticiário. As imagens veiculadas na internet mostram que o desabamento ocorreu em um dia de forte ressaca no mar: as águas invadiram a pista sem piedade dos pedestres e ciclistas, exibindo toda a beleza e fúria da natureza. O acidente causou a morte de dois ciclistas, cujos corpos pouco tempo depois dividiam as areias da praia com uma despreocupada partida de futebol.

Certamente será feita uma breve e eficiente apuração de responsabilidades administrativas e criminais para que o ocorrido não fique impune, pois nossa Administração Pública é extremamente zelosa de seus deveres e nosso Judiciário não descarta do direito fundamental à razoável duração dos processos. Por essa razão, esses fatos não me preocupam no momento. Entretanto, chamou minha atenção a costumeira ineficiência estatal na fiscalização dos contratos públicos.

Os contratos administrativos, como regra, são precedidos da realização de licitação. Por intermédio da licitação, a Administração seleciona a “melhor” proposta para um futuro contrato mediante a comparação objetiva das ofertas apresentadas pelos interessados. O núcleo da licitação é composto por dois princípios intimamente relacionados: isonomia, consistente na equânime oportunidade de concorrer para a celebração do contrato com a Administração, e interesse público, materializado na seleção da proposta mais adequada. Os principais vícios que maculam as licitações costumam afrontar esses princípios: ou existem regras que favorecem determinados licitantes em detrimento de outros ou a proposta escolhida não era a melhor, de acordo com critérios técnicos ou de custo.

Os órgãos de controle da Administração costumam dedicar muita atenção para a análise da licitação, buscando identificar ilegalidades no edital ou no procedimento que comprometam a lisura do certame. Entretanto, acredito que atualmente os principais vícios corruptivos ocorrem na execução dos contratos, e não na realização da licitação. Isso deve ser creditado a fatores como o incremento da atuação de órgãos de controle interno e externo, o amplo acesso a informações e o crescimento do controle social, exercitado pela população. Desta forma, se em tempos passados bastava prever preços superiores aos vigentes no mercado (sobrepreço) para desviar os valores excedentes, atualmente é mais fácil conseguir esse excedente criminoso durante a execução contratual. Exemplos: a Administração contrata empresa para prestar serviço de vigilância armada em 20 postos de trabalho, mas na prática apenas 15 trabalham; uma obra pública é licitada e contratada prevendo a colocação de piso de granito, mas é colocado porcelanato; é feito um aterro com a contratação de 200 caminhões com terra, sendo 150 para a obra e 50 para a casa do prefeito. A pergunta que naturalmente surge é: ninguém fiscaliza isso tudo?

Determina o art. 67 da Lei 8.666-93:

A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.

§ 1º O representante da Administração anotarà em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.

A regra é imperativa: a execução dos contratos deverá — e não simplesmente poderá — ser acompanhada por fiscal de Administração. A doutrina especializada tem identificado presença necessária de dois atores que exercem distintas funções: o gestor do contrato, que possui atribuições mais amplas ligadas à administração geral do contrato, e o fiscal, servidor designado para acompanhar a execução dos serviços contratados. Cabe ao fiscal do contrato verificar a conformidade da execução do contrato com as cláusulas contratuais, especialmente as relativas à caracterização do objeto e aos respectivos prazos. Somente após o “atesto” do fiscal conferindo o que foi feito e como foi feito pelo contratado as faturas podem ser pagas. É o fiscal o responsável pelas informações relativas à execução dos serviços e obras para que possam ser aplicadas penalidades e retidos pagamentos, por exemplo. Finalmente, compete ao responsável pelo acompanhamento e fiscalização do contrato receber provisoriamente seu objeto, mediante termo circunstanciado (artigo 73, inciso I, alínea "a", da Lei 8.666/93), assinado pelas partes até em 15 dias, contado do momento em que o contratado comunica, por escrito, a conclusão do objeto.

A correta compreensão das diferentes funções é essencial para a verificação das correspondentes responsabilidades. Em diversas situações, o ordenador de despesas autoriza o pagamento de algo que não foi executado (ou que foi executado em menor quantidade, por exemplo) porque há declaração do fiscal, omissa ou corrupta, de que tudo se encontra na mais perfeita ordem. Não é possível imputar ao ordenador de despesa toda a responsabilidade, em todas as situações, pois o pagamento é ato vinculado após a regular liquidação da despesa.

A importância essencial da função exercida pelo fiscal não costuma ser objeto de atenção por parte da Administração: não há investimento na capacitação dos fiscais, existentes em número insuficiente para o volume de contratos; a escolha recai sobre servidores sem o conhecimento técnico do objeto e das cláusulas do contrato. O resultado dessa desídia é conhecido em todos os rincões desse imenso Brasil: obras de baixa qualidade, serviços prestados de forma inadequada, fraudadores sem sanção, pagamentos acima do valor de mercado.

No que se refere à ciclovía carioca, as notícias dão conta de que o Tribunal de Contas do Município (TCM) já havia apontado falhas no projeto, como trincas e depressões na pista, sem a devida resposta por parte do órgão da prefeitura do responsável pela fiscalização.

A fiscalização é essencial não somente para prevenir e identificar corrupção como também para assegurar a correta execução dos contratos, com respeito aos escassos recursos públicos. A legislação possui os instrumentos adequados para a fiscalização dos contratos públicos: falta segui-los. (Fabrício Motta é procurador-geral do Ministério Público de Contas [TCM-GO] e professor da Universidade Federal de Goiás [UFG])

(Revista Consultor Jurídico, 28 de abril de 2016).

Ainda sobre tais questões, indicam-se vídeos em:

Vídeo 1: <https://globoplay.globo.com/v/7925319/>

Vídeo 2: <https://globoplay.globo.com/v/7351783/>

e em:

Vídeo 3: <https://www.youtube.com/watch?v=faBRo3ytu3A>

Vídeo 4: <https://www.youtube.com/watch?v=NK2QHmxd-WQ>

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de. **Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção**. Revista do TCU, n. 7, p.17-28, jul/set, 2005.

_____. Tribunal de Contas da União: auxílio indispensável no combate à corrupção na administração pública. **Revista de informação legislativa**, n. 187, p.301-319, jul/set, 2010.

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A administração pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

CRUZ, Flávio da. Auditoria governamental. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007. FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil**. 3.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 18. ed. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 2019.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

NASCENTE FERREIRA, Leonardo J. Victor. **Controle externo e auditoria no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**: uma análise do trabalho realizado no âmbito municipal. 2014. 185f. Dissertação (mestrado em Desenvolvimento Regional). Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (campus Ijuí), Ijuí, RS.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PÚBLICA DE CONTROLE INTERNO EM PLANILHA DE CUSTOS

Alexandre Tavares Duarte

Entre todos os aspectos envolvidos em uma licitação (ou contratação direta), certamente o preço obtido como resultado deste processo se constitui como fundamental para comprovar a seleção da proposta mais vantajosa à administração, conforme determina a Lei Federal nº 8.666/1993 - Lei de Licitações -, art. 3º, caput.

Quando o objeto licitado trata de prestação de serviço, o preço mais vantajoso somente emergirá após análise minuciosa de todos os custos unitários envolvidos em sua composição, formalizado em documento conhecido como “planilha de custos”.

Este capítulo estudará a planilha de custos, sua definição e utilidades, bem como a sua constituição para o caso de prestação de serviços em regime de dedicação exclusiva de mão de obra, do contratado ao contratante. O enfoque a ser apresentado, em sequência, será prioritariamente prático, em suas premissas mais básicas, com a utilização de exemplos de procedimentos fiscalizatórios e diligências sobre o tema. A exposição de legislação e jurisprudência, portanto, será exposta pontualmente, quando estritamente necessário.

Ao final da leitura, espera-se que os colegas do controle interno e demais agentes envolvidos no controle social tenham condições de reconhecer e analisar as principais características de uma planilha de custos, independentemente do serviço objeto da licitação, a fim de auxiliar nas atividades típicas do controle, em qualquer fase do procedimento licitatório ou da execução contratual.

O que é?

Antes de adentrarmos ao estudo, em si, importante registrar a definição legal quanto ao tema. A Lei de Licitações, no seu art. 7º, § 2º, II assim nos traz: “orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários”.

De acordo com a assertiva em tela, a planilha de custos, portanto, é a discriminação dos custos unitários que compõem determinado serviço. Por custo unitário entende-se como a expressão mais simples da equação que compreende um preço unitário multiplicado por uma quantidade unitária (P x Q).

Dado que a Lei de Licitações não estabelece uma forma predeterminada para a formalização deste instrumento – e nem poderia –, é possível afirmar que sempre que houver documentação discriminando os custos unitários, no qual os fatores preços e quantidades estiverem, suficientemente, detalhados e individualizados, existirá uma planilha de custos e o cumprimento da legislação vigente.

Do contrário, se houver somente a exposição de custos globais e/ou sintéticos, não existirá planilha de custos nos termos apregoados pelo ordenamento jurídico.

Questão repentina, levantada a partir dessas primeiras definições, diz respeito à indagação acerca da necessidade de existência de planilha de custos para todos os tipos de serviço. Embora a Lei de Licitações não faça qualquer exceção, em si, uma interpretação estritamente literal colidiria com a eficiência, a economicidade e a celeridade esperada dos atos administrativos. Ao retomar a indagação, de forma clara e objetiva, afirma-se que a planilha de custos, nos termos de sua definição estritamente legal, poderia ser motivadamente dispensada naquelas contratações em que a natureza do seu objeto torne inviável, ou desnecessário, o detalhamento dos custos para aferição da exequibilidade, controle e fiscalização dos preços praticados.

Em outras palavras, se a administração tem condições de demonstrar a vantagem do preço contratado, sem adentrar em detalhes de sua composição, a planilha de custos poderia ser dispensada. Normalmente, tal situação ocorreria com serviços contratados, eventualmente, e executados de forma descontínua/não exclusiva, como serviços de chaveiro, pequenas manutenções, etc. No entanto, para o caso de serviços prestados de forma contínua, com dedicação exclusiva de mão de obra, a planilha de custos será sempre obrigatória.

7.1 PARA QUE SERVE?

Sem a pretensão de ser exaustivo, elencam-se as principais finalidades da planilha de custos:

- planificação da demanda pública;
- pesquisa de preços;
- modelo de proposta;
- avaliação;
- fiscalização contratual; e
- análise de reequilíbrio/reajuste econômico-financeiro.

A seguir abordam-se as utilidades listadas.

7.1.1 Planificação da Demanda Pública

A construção de uma planilha de custos nada mais é do que o minucioso planejamento de dada demanda pública, em especial por obras de engenharia e por serviços das mais variadas naturezas, como os que envolvem a cedência de mão de obra. Esse processo engloba aspectos quantitativos, qualitativos e pecuniários do que se quer contratar.

Para, adequadamente, prestar serviços e cumprir com a sua missão, a administração pública compra, contrata obras e serviços. E, como qualquer organização, precisa saber muito bem o que quer adquirir para, só então, bem comprar ou contratar essa demanda junto a terceiros, mediante procedimento licitatório. Trata-se de planejamento. É com uma planilha de custos, por regra, que se planeja com precisão o que será contratado. Sem a sua formulação adequada, tem-se que, em verdade, a administração não sabe o que demanda para si.

Veja-se, como exemplo: contratar a coleta de resíduos sólidos urbanos, com uma equipe de dois garis por caminhão, é diferente de contratar o mesmo serviço, com a equipe de três garis por caminhão. Assim como será diferente a contratação conforme for a qualidade exigida do veículo coletor, a capacidade de armazenamento e compressão, a frequência das coletas, os trajetos a serem percorridos, o número de equipes reserva, entre tantas outras questões a serem consideradas e planejadas.

7.1.2 Pesquisa de Preço

Etapa obrigatória a ser realizada na fase interna de qualquer procedimento licitatório, a pesquisa de preços é o procedimento a partir do qual a administração levantará os preços praticados no mercado e estipulará os valores de referência (que podem fixar preços máximos), a serem praticados na futura contratação. De mesmo modo, a pesquisa de preços também permitirá, à administração, estabelecer critérios objetivos e transparentes nos editais regradores de cada licitação, a permitir a desconsideração de propostas manifestamente inexequível, ou seja, rejeitas a contratação de serviços por preços irrisórios, os quais não se concretizarão em vantagem, mas em problemas relacionados à execução contratual.

Ao contrário da praxe, normalmente realizada, pesquisar preços para licitações cujo objeto seja a prestação de serviços tem, por ponto de partida, a composição de uma planilha de custos paradigma, com todos os custos unitários envolvidos. Após a conclusão desta etapa, é nesse momento que ocorre o levantamento individualizado dos custos de cada fator inserto na planilha pela administração. Quanto é a remuneração do profissional a ser utilizado na execução do serviço? Quais são os benefícios que a ele serão pagos? Qual o valor do uniforme a ser disponibilizado? Quais os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a remuneração deste profissional? Quais os valores são toleráveis a título de provisões rescisórias? É necessário substituí-lo em caso de férias? Quais valores são necessários? Quais valores/alíquotas devem ser incluídas a título de impostos e demais tributos? Qual a taxa de lucro praticada?

Em termos exemplificativos, estas são algumas das perguntas que a administração precisará responder para preencher uma planilha de custos, cujas respostas deverão advir da pesquisa de preços a ser realizada com tal objetivo. O que não for passível de pesquisar, “no mercado”, deve ser plenamente fundamentado, de forma a não restarem dúvidas sobre qual a referência utilizada para justificar a adoção de qualquer valor/alíquota da planilha de custos, a qualquer título.

Como referido, anteriormente, a prática quanto à pesquisa de preços de prestação de serviços - não raras vezes - tem sido diversa do procedimento anteriormente descrito. Isso porque se constata grande dificuldade dos setores responsáveis em elaborar uma planilha de custos paradigma, por diversos motivos, mas, principalmente, por falta de conhecimento sobre o tema.

Ao descumprir a etapa de formação da planilha de custos, a pesquisa de preços acaba por prejudicada, sendo realizada de forma ineficiente e, até mesmo, ilegal. Explica-se: quando a administração não compõe, previamente, uma planilha de custos para guiar a pesquisa de preços a ser realizada, esta acaba executada em termos globais. A Lei de Licitações, no entanto, veda, expressamente, tal circunstância (art. 44, caput): § 3º “Não se admitirá proposta que apresente preço global [...]”.

Consectário lógico, portanto, é concluir que, se a legislação veda, à administração, admitir proposta em termos globais, quando necessário o detalhamento, tal paradigma se aplica, extensivamente, à pesquisa de preços. Entretanto, é o que se observa, na prática: a realização de pesquisa de preços desamparada de planilha de custo e, em termos globais, junto a empresas atuantes no ramo do objeto. Exemplifica-se, a seguir, com caso real retirado de processo licitatório.

Figura 1 – Solicitação de orçamento para prestação de serviços de portaria

Boa Tarde,

Estou encaminhando, em anexo, solicitação de orçamento para abertura de processo licitatório para contratação de empresa prestadora de serviço de portaria, e gostaríamos de cotar com um orçamento de sua empresa.

No modelo de orçamento que encaminho há a possibilidade de 3 jornadas de trabalho, gostaria de receber cotação para as 3, pois estamos definindo qual será a melhor opção para nossa empresa.

Qualquer dúvida, estou à disposição.

Desde já, agradeço por sua atenção.

Figura 2 – Orçamento para prestação de serviços de portaria

Abaixo orçamento para terceirização dos serviços de Portaria (91 horas semanais)

- 01 posto de Serviços de Portaria de segunda à sexta-feira das 07h00min às 23h00min e aos sábados das 07h00min às 18h00min.
Portaria na carga horária descrita acima com 02 (dois) funcionários uniformizados, desarmados e supervisão.

Valor do Pacote de serviços mensais mencionados acima com Nota Fiscal R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais).

Sem mais para o momento, e na certeza de sua análise, ficamos a disposição para esclarecer alguma dúvida ou uma provável negociação.

A figura 1 demonstra a realização de pesquisa de preços de forma global e indiscriminada. Justamente o vedado pela Lei de Licitações. Do ponto de vista da eficiência, a praxe descrita poderá se concretizar em prejuízo à obtenção da proposta mais vantajosa. A razão se deve pelo fato de o preço global não permitir qualquer juízo de admissibilidade. Fica impossibilitada, portanto, qualquer análise acerca da razoabilidade e suficiência do valor orçado, ante os seus patamares de mercado, porquanto os custos componentes, tais como, remuneração dos profissionais, benefícios, provisões, taxa de lucro, alíquota de impostos, etc., sejam desconhecidos.

Na prática, a deficiência administrativa em pesquisar preços pode acarretar a seleção de proposta desvantajosa, mesmo que haja multiplicidade de interessados, no certame. Por exemplo, sobre o serviço de portaria orçado pelo valor de R\$

6.500,00 (Figura 2), a administração não tem condições de avaliar se tal montante está dentro dos patamares praticados pelo mercado, ou se foi oferecido pela empresa justamente com a finalidade de elevar os preços de referência de futura licitação, a fim de lograr contratação com preços maiores do que os devidos (com sobrepreço).

Em suma, a pesquisa de preços é obrigatória e deve ser realizada em qualquer licitação, assim como deve se pautar pelos custos componentes da planilha a ser elaborada, previamente, pela

administração, e não na forma de obtenção de orçamentos globais junto a empresas atuantes do ramo. Esse processo tem, por finalidade, a sustentação de um duplo objetivo: evitar a contratação de preços acima (sobrep preço) ou abaixo (preço inexecutável) dos patamares praticados pelo mercado. Ambos os objetivos visam assegurar o desperdício de recursos públicos e a eficiência dos atos administrativos.

7.1.3 Modelo de Proposta

Após a elaboração da planilha de custos paradigma, a realização da pesquisa de preços nela amparada e o estabelecimento do valor de referência da licitação, é chegada a hora de inaugurar a fase externa do certame com a publicação do edital.

É de suma importância que o diploma regrador do certame ressoe a Lei de Licitações, no sentido de enfatizar, aos interessados, a obrigatoriedade de apresentação de planilha que expresse a composição de todos os custos unitários relativos ao serviço licitado.

Em que pese não haja modelo definido de planilha, em norma legal, deve a administração estabelecer a sua forma de apresentação em anexo do edital. A padronização da planilha de custos permitirá, à administração, a devida celeridade na análise acerca da correção, razoabilidade e suficiência de todos os custos apresentados em cada proposta, a contribuir para a tempestividade do processo licitatório como um todo. Do contrário, se a administração permite que cada interessado elabore sua própria planilha de custos, acabará por dispendir grande esforço para avaliar cada proposta. Na prática, caso existam muitas propostas, será necessário bastante tempo e recursos para tal atividade, o que tornará o certame realizado ineficiente e intempestivo.

Ressalva-se, por fim, que isso não significa, necessariamente, que esse modelo deva ser rígido ou engessado. O modelo deve ser taxativo somente quanto à forma, mas poderá ter certa flexibilidade quanto ao conteúdo. Explica-se: não há interesse da administração em inibir, por exemplo, que algum interessado possa preencher algum custo que entenda necessário à execução do serviço, mesmo que este não tenha sido previsto no modelo por ela estipulado.

A ideia subjacente é que, por mais diligente que a administração possa ser, em pesquisar preços e compor a planilha modelo, não há como prever todos os custos que a iniciativa privada possa estar praticando em dado momento. Obviamente, nesses casos, todos os valores apresentados devem ser validados, inclusive quanto a sua natureza, cabendo, para tanto, a solicitação de justificativas e, até mesmo, a realização de diligências.

7.1.4 Avaliação

A planilha de custos constitui o principal instrumento de que dispõe a administração, para realizar a avaliação das propostas apresentadas pelos interessados, em determinada licitação. A análise pormenorizada de seus componentes deverá comprovar a suficiência e a legitimidade de todos os custos apresentados, de forma que, ao fim e ao cabo, reste comprovada a seleção de proposta mais vantajosa como resultado do certame.

A importância de avaliar a planilha de custos é, justamente, impedir a adjudicação de resultado desvantajoso ou inexecutável. Sabe-se que o valor e o êxito da futura contratação dependem muito mais da eficiência/capacidade da administração em pesquisar preços e em avaliar as propostas apresentadas do que da quantidade de propostas ou da quantidade de empresas que comparecem à licitação. Em outras palavras, a presença de muitos licitantes e a realização de muitas ofertas, em

determinada sessão de pregão, por exemplo, não garante uma efetiva concorrência e a recondução dos preços a patamares de mercado.

Claro, não se está a afirmar que o competitivo não seja um importante mecanismo de obtenção de proposta vantajosa, mas que, se a administração não for eficiente em avaliar as propostas apresentadas, corre o risco de ser vítima deste mesmo competitivo, seja por conluio, ou seja, pela presença de apenas um interessado.

7.1.5 Fiscalização Contratual

As quatro primeiras finalidades da planilha de custos, anteriormente descritas, relacionam-se a uma fase pré-contratual, ou seja, à fase interna e externa dos procedimentos licitatórios. Após o encerramento da licitação, com a respectiva adjudicação do objeto e sua contratação, a planilha de custos passa a ser instrumento fundamental para a realização da fiscalização da execução contratual.

O servidor responsável por este ofício – o fiscal de contrato – deve ter pleno conhecimento de todos os custos que compõem a planilha, a fim de averiguar, periodicamente, se os serviços prestados pela contratada condizem com os quantitativos contratados, bem como se os custos apresentados, de fato, condizem com a realidade. Não é incomum o estabelecimento de preços com base em custos ilegítimos, sem lastro efetivo com a execução contratual. Como exemplo, pode-se registrar o caso da empresa que adiciona custos de uniformes na planilha, sendo que estes não são fornecidos. Ou da empresa que alega o pagamento de determinados benefícios a seus funcionários, sendo que, na prática, tais vantagens acabam não sendo entregues aos trabalhadores.

7.1.6 Análise de Reequilíbrio/Reajuste Econômico-Financeiro

Outra funcionalidade da planilha de custos, a ser destacada, após o início da execução contratual, diz respeito a sua utilização como instrumento de análise dos reequilíbrios econômico-financeiros propostos pelo contratado ou pelo contratante, assim como do próprio reajuste periódico de valores.

A ausência de discriminação dos custos unitários impede o recálculo equilibrado e justo do valor pactuado entre as partes, quando algum componente sofre variação, por qualquer motivo. De forma que, em dada circunstância, pleitear a alteração do preço inicialmente contratado seria tarefa de difícil justificativa e, certamente, imprecisa quanto a seu resultado.

7.2 A PLANILHA DE CUSTOS

Nas seções anteriores realizou-se uma breve explanação a respeito da definição e das finalidades de uma planilha de custos. Isto posto, é chegada a hora de explicar, em termos básicos, como se compõe uma planilha de custos para o caso de contratação de prestação de serviços, que envolva a terceirização de mão de obra com dedicação exclusiva ao contratante. É o caso da terceirização mais corrente de serviços, tais como aqueles que envolvam disponibilização dos seguintes profissionais: auxiliar de limpeza, vigilante, porteiro, recepcionista, cozinheiro, auxiliar de cozinha, operário, coletor.

É importante enfatizar, desde já, que existem muitas formas de compor uma planilha de custos. Vale lembrar que a própria Lei de Licitações não estabelece uma forma predefinida. A esse respeito, não é objetivo do presente módulo estabelecer alguma forma de planilha de custos como um modelo prioritário a ser utilizado. Muito pelo contrário.

Ao reconhecer que há diversas maneiras de se expressar os custos unitários de determinada prestação de serviços e ao reconhecer que todas as formas apresentam seus méritos e dificuldades, o objetivo deste item é conhecer os principais custos envolvidos em uma planilha relativa à terceirização de mão de obra, de forma prática.

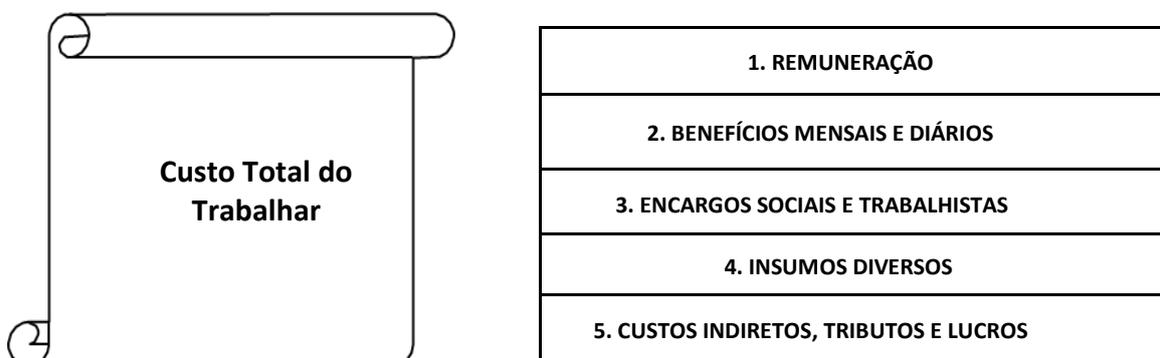
Espera-se que ao final do texto, o leitor sinta-se capacitado a reconhecer o básico sobre os principais elementos de uma planilha de custos, independentemente de sua forma de exposição – de seu modelo – e motivado a aprofundar os estudos nos detalhamentos específicos, os quais, propositadamente, serão omitidos.

7.2.1 Apresentação

Utilizar-se-á como base o “Manual de Orientação de Preenchimento da Planilha de Custo e Formação de Preços”, elaborado à luz da IN nº 02/2008 (vide referências bibliográficas expostas ao fim do presente trabalho). A referida instrução foi revogada pela IN nº 05/2017, entretanto, o conteúdo do manual encontra-se válido em sua maior parte, sendo amplamente utilizado como referência para a elaboração da planilha de custos em terceirização de mão de obra.

Para fins de facilitar a exposição, dividiu-se a planilha de custos em cinco módulos, conforme Figura 3 abaixo.

Figura 3 – A planilha de Custos



Passa-se ao estudo individual de cada módulo.

7.2.2 Remuneração

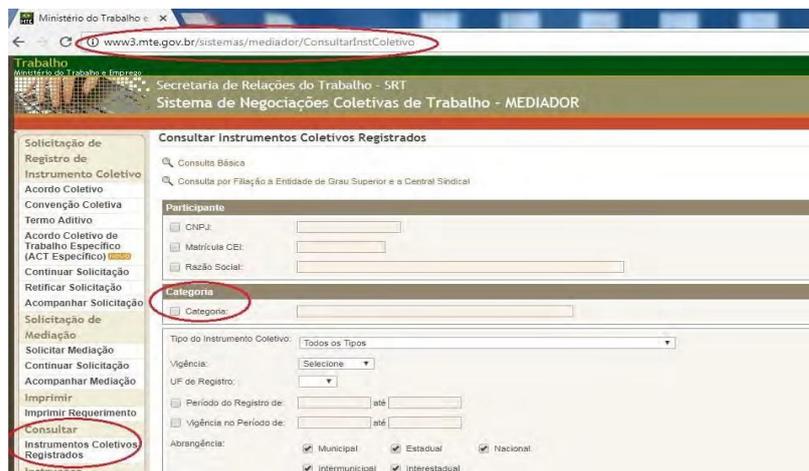
Neste módulo encontra-se o salário base ou normativo de cada categoria contratada, com os respectivos adicionais e demais acréscimos sobre ele incidentes:

- Salário-base/normativo
- Adicional de periculosidade
- Adicional de insalubridade
- Adicional noturno
- Outros (especificar)

O salário normativo e alguns adicionais/acréscimos encontram-se estipulados nos acordos, convenções ou dissídios de cada categoria profissional. A primeira tarefa a ser realizada, por quem está elaborando ou fiscalizando uma planilha de custos, é a consulta aos valores estabelecidos no instrumento coletivo vigente. A pesquisa pode ser feita no sítio virtual do Ministério do Trabalho e Emprego, conforme a seguir demonstrado.

A Figura seguinte mostra a pesquisa ao instrumento coletivo.

Figura 4 - Pesquisa ao instrumento coletivo



O salário-base de cada categoria, estabelecido em convenção coletiva de trabalho, é o valor mínimo a ser praticado pelos empregadores. Nada impede, no entanto, o pagamento de salários superiores. Entretanto, ainda que possível, não é usual a utilização de nível salarial além do mínimo obrigatório, estabelecido mediante instrumento coletivo, de forma que, quando constatada a utilização de salário-base de determinada categoria, em valores maiores que os definidos no instrumento coletivo, tal situação deve ser enquadrada como indício de irregularidade.

Exemplo 1: Divergência entre a planilha de custos contratada e o salário efetivamente pago aos empregados.

Durante a execução de procedimento fiscalizatório, chamou a atenção da Equipe de Auditoria o fato de os cargos de “Agente Educacional Nível 1” e “Agente Educacional Nível 2” possuírem salários em patamares superiores ao estabelecido na respectiva convenção coletiva. Embora com denominações diferentes, tratava-se de execução dos serviços de limpeza e cozinha, respectivamente. A planilha de custos a que se refere esta situação encontra-se exposta na sequência.

Figura 5 - Planilha de custos contratada

Cargo	Quantidade	Salário/mês (R\$)	Valor Mensal (R\$)
GESTOR DE CONTRATO	1	R\$ 6.000,00	R\$ 6.000,00
AGENTE EDUCACIONAL NÍVEL 1	211	R\$ 1.100,00	R\$ 232.100,00
AGENTE EDUCACIONAL NÍVEL 2	244	R\$ 1.200,00	R\$ 292.800,00
COORDENADOR DE SERVIÇOS	34	R\$ 1.500,00	R\$ 51.000,00
TÉCNICO DE SEGURANÇA DO TRABALHO	1	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00
PSICÓLOGO	1	R\$ 4.600,00	R\$ 4.600,00
INSTRUTOR DE TREINAMENTO	1	R\$ 1.850,00	R\$ 1.850,00
Assistente Social	1	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00
Total I	494		R\$ 302.950,00

Pois bem. Com o objetivo de aprofundar o indício levantado, realizou-se a consulta dos documentos constantes na liquidação da despesa, notadamente a folha de pagamento da empresa e o respectivo relatório gerado pelo Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP. Observou-se que não somente o cargo de Agente Educacional estava com valor a menor, em relação à planilha de custos contratada, mas, também, outros cargos, conforme destacado na Figura 5. Os documentos verificados, nesta oportunidade, encontram-se a seguir exemplificados, para conhecimento.

Figura 6 - Planilha de custos contratada

Admissão:	03/02/2014	Salário Base:	78,00	Tipo Salário Mensal:	101 (N.B.S.)	Gratificação:	Normal	6,00	(78,00)
Base INSS:	887,52	001 SALARIO NORMAL	78,00	101 (N.B.S.)				6,00	(78,00)
Base FGTS:	887,52	011 ADO INSAUBUNTIDADE	20,00	101 (N.B.S.)				14,00	(20,00)
Base FGTS:	887,52	022 SALARIO FAMILIA	1,00	145 VALR TRANSPORTE (P)				144,77	(1,00)
Tot.Venc.:	934,77	100 ARREDONDAMENT DO MES		1,77					
Tot.Desc.:	151,77								
Liquido:	783,00								
Vir. FGTS:	71,00								
Qtd.Op.01:	7								
Qtd.Op.02:	2								

Admissão:	03/02/2014	Salário Base:	78,00	Tipo Salário Mensal:	101 (N.B.S.)	Gratificação:	Normal	6,00	(78,00)
Base INSS:	852,04	001 SALARIO NORMAL	78,00	101 (N.B.S.)				6,00	(78,00)
Base FGTS:	852,04	011 ADO INSAUBUNTIDADE	20,00	101 (N.B.S.)				14,00	(20,00)
Base FGTS:	852,04	022 SALARIO FAMILIA	1,00	145 VALR TRANSPORTE (P)				143,64	(1,00)
Tot.Venc.:	874,00	100 ARREDONDAMENT DO MES		1,74					
Tot.Desc.:	148,80								
Liquido:	725,20								
Vir. FGTS:	68,16								
Qtd.Op.01:	1								
Qtd.Op.02:	1								

Figura 7 - Planilha de custos contratada

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO - MTE MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF DATA: 07/03/2014
 GPIP - SEFIP 8.40 (22/03/2012) TABELAS 33.0 (14/01/2014) HORA: 10:51:22
 PÁG : 0075/0115

RELACÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP
 MODALIDADE : "BRANCO" - RECOLHIMENTO AO FGTS E DECLARAÇÃO À PREVIDÊNCIA

EMPRESA: COMP. 02/2014 COD REC: 150 COD GPS: 2100 FIAS: 507 OUTRAS ENT: 0079 SIMPL.ES: 1 RAT: 3,0 PAF: 1,20 RAT AJUSTADO: 3,60
 TOMADOR/OBRA: INSCRIÇÃO: 88.511.416/0001-18

NOME TRABALHADOR	REM SEM 13º SAL	REM 13º SAL	BASE CÁL 13º SAL PREV SOC	CONTRIB SEC DEVIDA	ADMISSÃO	CAT	OCOR	DATA/COD MOVIMENTAÇÃO	CBO
	887,52	0,00	0,00		03/02/2014	01			05153
								71,00	0,00
	887,52	0,00	0,00		03/02/2014	01		71,00	05153
								71,00	0,00
	852,04	0,00	0,00		03/02/2014	01		68,16	05153
								68,16	0,00

A seguir estão resumidas as diferenças encontradas pela equipe.

Tabela 1 - Diferenças observadas

Cargos	Salário Planilha de Custos Contratada (R\$)	Salário pago de acordo com o contracheque (R\$)	Diferença (R\$)
Gestor de Contrato	6.000,00	4.100,00	1.900,00
Ag. Educacional 1	1.100,00	913,68	186,32
Ag. Educacional 2	1.200,00	959,29	240,71
Psicólogo	4.600,00	3.500,00	1.100,00
Assistente Social	3.000,00	2.500,00	500,00
Total	15.900,00	11.972,97	3.927,03

A conferência entre o salário-base apresentado pela contratada, em sua planilha de custos, e o efetivamente pago a seus funcionários demonstrou relevante divergência. O somatório das diferenças, multiplicado pelo quantitativo de funcionários previstos e pelo respectivo impacto do salário-base, nos demais módulos da planilha de custos, levaria ao enriquecimento ilícito do contratado em prejuízo do erário, de R\$ 230.200,80 por mês, o que totalizaria R\$ 1.381.204,80 pelo prazo contratual (seis meses).

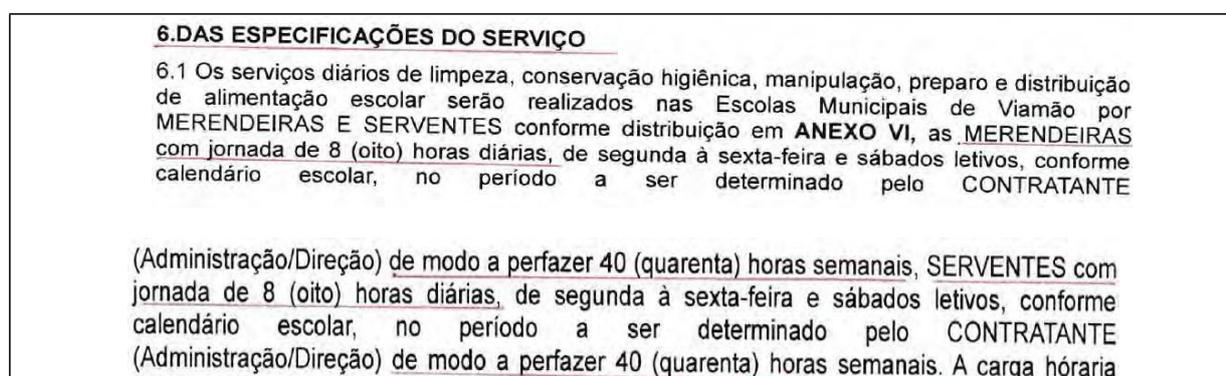
Exemplo 2: Divergência entre a jornada de trabalho contratada e a efetivamente realizada.

Outro teste de auditoria importante, a ser realizado no módulo remuneração de qualquer planilha de custos, é a conferência entre o salário-base da categoria contratada e a jornada de trabalho requerida pela administração.

Em regra, as convenções coletivas de trabalho estabelecem o salário normativo de cada categoria, à luz da jornada de trabalho máxima admitida, o que, em termos mensais, equivale ao limite de 44 horas semanais, correspondentes a 220 horas mensais. Caso necessite da contratação de determinado trabalho, em jornada inferior à máxima admitida, por exemplo, 40 horas semanais, equivalente a 200 horas mensais, faz-se necessária a realização de proporcionalidade simples para a obtenção do salário-base a constar na planilha de custos.

Em procedimento de auditoria realizado, constatou-se a estipulação em edital licitatório da carga horária de 40 horas mensais, para a prestação de serviços de cozinha e limpeza em escolas municipais.

Figura 8 - Edital licitatório



Na proposta da empresa vencedora, posteriormente contratada, a planilha de custos constou a carga horária máxima (44 horas semanais/220 horas mensais) e o respectivo salário-base compatível, conforme se verifica a partir das próximas figuras.

Figura 9 - Planilha de custos contratada (serviço de cozinha)

Mão de obra vinculada à execução contratual

Dados complementares para composição dos custos referente à mão de obra		
1	Tipo de serviço	Cozinheiro
2	Salário normativo da categoria profissional - para a jornada de 44 h/sem	R\$ 870,80
3	Categoria profissional CBO: 5132	Cozinheiro
4	Data base da categoria (dia/mês/ano)	1º de janeiro de 2015

Nota: Deverá ser elaborado um quadro para cada tipo de serviço

MÓDULO 1: COMPOSIÇÃO DA REMUNERAÇÃO						
1	Composição da Remuneração	Nº de dias úteis	Nº Serventes	Nº Horas/Mês	%	Valor (R\$)
A	Salário-base	22		220		870,80

Figura 10 - Planilha de custos contratada (serviço de limpeza)

Mão de obra vinculada à execução contratual

Dados complementares para composição dos custos referente à mão de obra		
1	Tipo de serviço	Limpeza e conservação
2	Salário normativo da categoria profissional - para a jornada de 44 h/sem	R\$ 829,40
3	Categoria profissional CBO: 5143-20	Servente de Limpeza
4	Data base da categoria (dia/mês/ano)	1º de janeiro de 2015

Nota: Deverá ser elaborado um quadro para cada tipo de serviço

MÓDULO 1: COMPOSIÇÃO DA REMUNERAÇÃO						
1	Composição da Remuneração	Nº de dias úteis	Nº Serventes	Nº Horas/Mês	%	Valor (R\$)
A	Salário-base	22		220		829,40

Constatou-se, portanto, a divergência entre a jornada de trabalho requisitada pelo edital da licitação e a jornada de trabalho que constou na planilha de custos da empresa vencedora. Como consequência, observou-se a utilização de salário normativo respectivo à jornada de trabalho de 220 horas mensais, quando esse deveria ser adequado, proporcionalmente (regra de três), à jornada de trabalho de 200 horas mensais, nos termos pedidos pelo edital.

Complementarmente, a equipe analisou os holerites dos funcionários, disponibilizados para a execução dos serviços contratados, os quais constavam junto aos documentos de liquidação de despesa. A análise comprovou, documentalmente, que a empresa, embora cobrasse da Administração um salário-base integral, relativo à jornada de 220 horas mensais, pagava a seus funcionários um salário-base proporcional à jornada de 200 horas mensais. Em outras palavras, constatou-se o enriquecimento ilícito da contratada, em prejuízo dos cofres públicos.

Figura 11 - Holerite (serviço de cozinha)

002 P Recibo de Pagamento de Salário agosto de 2015

R. A. B. C. D. E. F. G. H. I. J. K. L. M. N. O. P. Q. R. S. T. U. V. W. X. Y. Z.

1.82 5132-05 MERENDEIRA

Admissão: 03/08/2015 SEC. EDUCAÇÃO/MERENDEIRAS

Cód.	Descrição	Referência	Vencimentos	Descontos
002	Saldo de Salário	28,00	738,86	
005	Salário-família	2,00	50,65	
222	Insalubridade proporcional	0,00	295,54	
231	Vale-refeição	0,00	260,00	
501	INSS sobre salário	8,00		82,75
656	Vale-refeição desconto	0,00		45,50

Figura 12 - - Holerite (serviço de limpeza)

Recibo de Pagamento de Salário				
agosto de 2015				
1120		5143-20	SEVENTE DE LIMPEZA	
Admissão: 16/01/2015			SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	
Cód.	Descrição	Referência	Vencimentos	Descontos
001	Salário-base	30,00	754,00	
023	Adicional insalubridade	40,00	301,60	
231	Vale-refeição	0,00	273,00	
501	INSS sobre salário	8,00		84,45
543	Vale-Transporte (Desconto)	8,00		45,24
556	Vale-refeição desconto	0,00		47,77

Os holerites apresentados (Figura 11 e 12) demonstram que o salário-base dos trabalhadores está proporcional à jornada de trabalho de 200 horas mensais.

Interessante observar, por fim, que a irregularidade poderia ter sido plenamente corrigida em sua origem, antes da contratação, caso a administração tivesse realizado a devida avaliação sobre a proposta da empresa vencedora do certame – o que não ocorreu.

7.2.3 Benefícios mensais e diários

Para este módulo são lançados os custos relativos aos benefícios concedidos aos empregados, os quais podem ter, por fundamento, uma previsão legal ou um instrumento coletivo (acordo, convenções, dissídios).

Os principais benefícios concedidos a tal título são os seguintes:

- Vale-transporte;
- Vale-refeição;
- Auxílio-saúde;
- Benefício Social Familiar;
- Outros.

Exemplificativamente, entende-se que o objeto da fiscalização a ser realizada sobre o tópico em análise deva responder aos seguintes questionamentos:

- os benefícios são, de fato, concedidos aos empregados?
- o empregador assume 100% do custo dos benefícios concedidos ou existe alguma parcela a ser paga pelos empregados?
- na planilha de custo está inserto apenas o custo arcado pelo empregador ou 100% do custo do benefício?
- todos os empregados da empresa recebem os benefícios ou somente uma parcela?
- na planilha de custos está inserto o custo equivalente ao pagamento dos benefícios a todos os funcionários, ou somente de uma parcela?

Preliminarmente, vale enfatizar que a maior parte dos benefícios, assim como a eventual coparticipação dos funcionários para o seu custeio, também se encontra previsto na convenção coletiva de trabalho.

Figura 13 - Exemplo de benefício em convenção coletiva

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

CLÁUSULA DÉCIMA NONA - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

Os empregadores, a partir de 1º de janeiro de 2019, proporcionarão aos empregados que cumpram jornada diária de trabalho superior a 6 (seis) horas, isto é, àqueles que têm necessidade e direito a intervalo de uma hora para repouso ou alimentação na forma do artigo 71 da CLT, auxílio-alimentação sob a forma de ticket, cartão ou vale, de

22/03/2019

Mediador - Extrato Convenção Coletiva

forma antecipada e até o último dia do mês, em valor não inferior a R\$16,73 (dezesesseis reais com setenta e três centavos) por dia de efetivo trabalho, ou auxílio-alimentação mediante o fornecimento de refeição em restaurante próprio ou de terceiros de valor não inferior a R\$16,73 (dezesesseis reais com setenta e três centavos) por dia de efetivo trabalho, ou ainda mediante o fornecimento de refeição pronta, de quantidade e qualidades equivalentes a uma refeição de restaurante no valor de R\$16,73 (dezesesseis reais com setenta e três centavos), autorizado, em qualquer hipótese, o desconto nos salários dos empregados da quantia equivalente até 19,00% (dezenove por cento) do valor do auxílio-alimentação proporcionado.

A obrigatoriedade da empresa em fornecer os benefícios estatuídos por lei, ou por instrumento coletivo, independe de sua respectiva previsão em planilha de custos. Esta assertiva se faz relevante para exemplificar que os aspectos sujeitos à fiscalização do controle interno devem ir além da simples conferência da planilha. Seja por omissão, seja por circunstâncias competitivas do certame, a ausência de previsão destes custos não isenta a contratada de suas obrigações legais perante os seus empregados, muito menos isenta a administração do seu poder/dever de fiscalizar, sob pena de responsabilização subsidiária em eventual ação judicial.

Por outro lado, não raras vezes as empresas lançam os custos de benefícios como se os financiassem 100%, quando, em realidade, o empregado também contribui em parte. Sugere-se que fique evidenciado, na planilha de custos, o valor total dos benefícios, a parcela de coparticipação dos empregados e, por fim, o custo suportado pela empresa na prática. O destacamento proposto é importante para fins de transparência e revisão.

Outra questão interessante é a possível diligência quando a empresa declara custos de vale-transporte para a totalidade dos funcionários, quando, em realidade, a concessão deste benefício costuma ser apenas a uma parcela dos empregados.

Exemplo 3: Superfaturamento de despesas com alimentação.

Ao analisar a planilha de custos, referida na figura a seguir exposta, observou-se o lançamento de custo com alimentação no total de R\$ 19.895,00. O valor total atualizado para o exercício em análise já perfazia o montante de R\$ 23.707,12.

Figura 14 – Planilha de Custos

Item	A	B	C	D
	Nº Mínimo de Profissionais	Média mensal estimada de horas efetivamente trabalhadas	Valor (R\$) hora	Valor mensal (R\$)
Médico	14	1.464	90,95	133.150,80
Enfermeira	10	1.464	47,03	68.851,92
Técnico de Enfermagem	18	2.928	14,76	43.217,28
Condutor Motolância (técnico de enfermagem)	05	732	14,73	10.782,36
Condutor de IR	26	4.392	12,76	56.041,92
Auxiliar Administrativo	01	366	12,76	4.670,16
Auxiliar de Serviços Gerais	02	360		1.500,00
Despesas com Esterilização de materiais				2.400,00
Despesas com Lavanderia				300,56
Despesas com Material e Medicamentos				7.040,00
Despesas com Alimentação				19.895,00
Total				350.250,00

Parágrafo Primeiro - Os preços propostos serão considerados...

Em primeiro lugar, importante observar que a planilha de custos aceita pela administração é inadequada, em sua maior parte, dado que não apresenta a discriminação dos valores que compõem os custos com pessoal.

Ao visitar o local de prestação de serviços, levantou-se, junto aos funcionários da contratada, a informação de que a empresa não fornecia benefício a título de alimentação, seja in natura, seja em pecúnia.

A fim de comprovar o indício encontrado, inquiriu-se a contratada para comprovar as despesas realizadas para esta finalidade. Os documentos apresentados confirmaram que havia o lançamento de custos na planilha contratada que não estavam sendo suportados pelo empregador. Somente para o exercício analisado, o enriquecimento sem causa do contratado, em prejuízo dos cofres públicos, montou em R\$ 243.472,92.

Exemplo 4: Superfaturamento de despesas com alimentação, transporte e auxílio-saúde.

Ao analisar a planilha de custos referida na Figura 15, a seguir exposta, observou-se o lançamento de custos com vale-transporte, vale-refeição e auxílio- saúde, no total de R\$ 7.429,00.

Figura 15 – Planilha de Custos

III - Benefícios:			
Tipo	Quantidade:	Unitário:	Valor Mensal
Vale transporte	19	R\$121,00	R\$ 2.299,00
Vale refeição	19	R\$ 190,00	R\$4.180,00
Auxílio saúde	19	R\$ 50,00	R\$950,00
Total III			R\$7.429,00

De forma semelhante ao exemplo anterior, tendo em visita o local de prestação dos serviços, levantou-se, junto aos funcionários, que nenhum dos benefícios descritos na planilha era a eles concedido.

De forma semelhante ao exemplo anterior, tendo em visita o local de prestação dos serviços, levantou-se, junto aos funcionários, que nenhum dos benefícios descritos na planilha era a eles concedido.

Após a solicitação de documentos complementares, constatou-se que a contratada incurtiu custos que não suportava. Uma vez mais, ocorreu o enriquecimento sem causa da contratada, em prejuízo ao erário. O montante, indevidamente pago no exercício em análise, somou R\$ 78.220,18.

7.2.4 Encargos sociais e trabalhistas

Para fins de melhor exposição, a presente seção será composta pelos seguintes submódulos:

- Encargos previdenciários e FGTS;
- 13º salário, adicional de férias e férias;
- Provisões para rescisão;
- Custo de reposição do profissional ausente.

São os custos impostos pela legislação previdenciária e trabalhista, calculados em função da expectativa de sua ocorrência, de acordo com o perfil setorial e o perfil da contratada.

Encargos previdenciários e FGTS - Empresa privada convencional

Entende-se por convencional o empresário ou a sociedade empresarial não optante pelo Simples Nacional. A tabela, a seguir, demonstra a composição dos custos relacionados e da legislação pertinente.

Tabela 2 - Encargos Previdenciários e FGTS:

Encargo	Percen-	Base Legal
INSS	20,0	Lei 8.212/91
SAT/GIIL-RAT (RAT X FAP)	1,00%, 2,00% ou 3,00%	Lei 8.212/91
Sesc	1,5	Lei 8.036/90
Senac	1,0	Decreto-Lei 8.621/1946
Incrá	0,2	Decreto-Lei 1.146/1970
Sebrae	0,6	Lei 8.029/1990
Salário-Educação	2,5	Lei 9.424/1996
FGTS	8,0	Lei 8.036/1990
Total¹	36,8	

Nota: (1) Para a totalização de encargos, considerou-se a alíquota básica para o SAT em seu grau máximo (3,00%).

Em relação a todos os custos, em evidência, alguma variação de alíquotas poderá ser detectada em relação ao conhecido Seguro Acidente de Trabalho - SAT, razão pela qual algumas considerações se fazem necessárias.

Conforme a sua definição legal (art. 22, Lei Federal nº 8.212/1991), o referido encargo tem, por finalidade, financiar os benefícios decorrentes de aposentadoria especial e aqueles concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa – GIIL, decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT. Conforme a atividade preponderante da empresa, a alíquota será estabelecida no patamar de 1%, 2% ou 3%, respectivamente à classificação do risco de acidente do trabalho como leve, médio ou grave.

A alíquota devida, para compensar o GIIL, será obtida após a devida ponderação pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, previsto no Decreto Federal nº 3.048/1999. O FAP consiste em um multiplicador variável na amplitude de cinco décimos (0,5) a dois inteiros (2,0), obtido após a aferição do desempenho da empresa, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos em um determinado período, normalmente calculado anualmente.

Na prática, significa que as empresas poderão ter alíquota relativa ao GIIL aumentadas em até 100% ou reduzidas em 50%, de acordo com o êxito, ou não, de sua política interna para controle de riscos ambientais do trabalho. Exemplificando em números, a empresa que esteja enquadrada em uma atividade classificada como grave, para o risco de acidente do trabalho, terá uma alíquota RAT de 3,00%. A alíquota básica será ponderada pelo FAP, o qual poderá elevá-la ao patamar de 6,00%, caso a empresa tenha muitos afastamentos por este motivo, ou reduzi-la até 1,50%, quando a prevenção de acidentes de trabalho da empresa tem resultados efetivos.

Para a elaboração da planilha de custos, cada interessado deve preencher a alíquota de acordo com o seu próprio perfil. Para fins de controle, a administração poderá avaliar a sua adequação mediante o relatório SEFIP.

A figura 16, a seguir, expõe os exemplos citados em tela.

Figura 16 - Exemplo de GIIL (RAT x FAP):

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO - MTE
 GFIP - SEFIP 8.40 (22/03/2012) TABELAS 33.0 (14/01/2014)

MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF

DATA: 07/03/2014
 HORA: 10:51:22
 PAG: 0075/0115

RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP
 MODALIDADE: 'BRANCO'-RECOLHIMENTO AO FGTS E DECLARAÇÃO À PREVIDÊNCIA

EMPRESA: ...
 COMP: 07/2014 COD RRC: 150 COD GPS: 2100 FRAS: 507 OUTRAS ENT: 0079 SIMPLES: 1

INSCRIÇÃO: 07.156.203/0001-01
 RAT: 3,0 FAP: 1,20 RAT AJUSTADO: 3,60
 INSCRIÇÃO: ...

Encargos previdenciários e FGTS - Empresa optante pelo Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 e se trata de um regime tributário diferenciado e facultativo, às empresas com as atividades previstas nesta legislação, desde que possuam receita bruta anual de até R\$ 4,8 milhões. Operacionaliza-se na forma de um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos de competência de todos os entes federados. Os tributos abrangidos, neste regime, são os seguintes: IRPJ, CSLL, Programa Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica - CPP.

As alíquotas devidas, a título de tributos pela empresa optante pelo Simples Nacional, encontram-se descritas nos anexos de a I a V da sua norma legal instituidora e o seu enquadramento, em algum destes, depende do faturamento anual e do ramo de atividade econômica da empresa.

O ponto que nos interessa, neste estudo: o Simples Nacional representa redução de tributos às empresas optantes. Tendo em vista que a planilha de custos deve refletir a realidade da forma mais precisa, logicamente, tal abatimento tributário deve ficar evidenciado, quando a empresa proponente for optante pelo Simples Nacional. Conforme dispõe a Lei Complementar nº 123/2006, duas situações de redução tributária implicam redução dos encargos previdenciários a serem lançados como custos em uma planilha. São elas:

Toda a empresa optante pelo Simples Nacional, independentemente do anexo em que esteja enquadrada, é dispensada (isenta) das contribuições destinadas a terceiros (entidades do Sistema S e fundos), nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, artigo 13, parágrafo 3º e da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, artigo 109, parágrafo 1º, e artigo 189, parágrafo 2º. Na prática significa a isenção do percentual de 5,80% (Sesc=1,50%, Sesi=1,00%, Inkra=0,20%, Sebrae=0,60% e Salário-Educação=2,50%);

Empresas enquadradas nos anexos I, II, III e V não contribuem com alíquota do INSS patronal (20%), e nem com a alíquota do SAT (1%, 2% ou 3%, ponderadas pelo FAT), sobre a folha de pagamento, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, artigo 13, inciso VI.

A respeito da isenção da contribuição patronal e do SAT, nos termos referidos na alínea “b”, retro, é necessário registrar que a abrangência se refere somente a sua incidência sobre a folha de pagamento. Não significa que as empresas com enquadramento em algum dos anexos I, II, III ou V não contribuam à previdência social. Isso porque prevê, a legislação, que tais empresas passem a pagar um percentual único a esse título (contribuição patronal + SAT), cuja base de cálculo se dá, agora, pelo faturamento da empresa, e não mais pela sua folha de pagamento. Na prática, na ampla maioria dos casos, traduz-se em redução tributária às empresas.

Frise-se que a legislação não inclui as empresas enquadradas no anexo IV. E quem seriam as empresas deste anexo? Justamente as empresas intermediadoras de mão de obra. Vejamos:

Art. 18 [...] § 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, **as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional** a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis: (grifou-se) I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; II - (REVOGADO); III - (REVOGADO); IV - (REVOGADO); V - (REVOGADO). VI - **serviço de vigilância, limpeza ou conservação**. (grifou-se). VII - serviços advocatícios.

Quis o legislador, portanto, que as empresas, cujo ramo de atividade fosse o de prestação de serviços de vigilância, limpeza ou conservação, entre outros, não gozasse do benefício de pagar as contribuições previdenciárias (INSS Patronal + SAT), tendo, por base de cálculo, o faturamento. Por esta razão, para as empresas enquadradas no Anexo IV, do Simples Nacional, permanece o cálculo usual.

A seguir, realiza-se uma comparação entre as alíquotas tributárias pagas sobre o faturamento, entre uma empresa enquadrada no Anexo IV e outra enquadrada em anexo diverso, com o intuito de fixar o conhecimento anteriormente exposto.

Quadro 1 - Alíquotas Tributárias – Anexo III:

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Percentual de Repartição dos Tributos					
			IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS	CPP
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	33,50%	43,40%

Quadro 2 - Alíquotas Tributárias – Anexo IV:

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Percentual de Repartição dos Tributos					
			IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS	CPP
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	3,83%	-

Como exemplo, ao considerarmos uma empresa que esteja na primeira faixa de faturamento (R\$ 180.000,00) e enquadrada no anexo III, a maior parte da alíquota do Simples Nacional (6,00%) destina-se ao INSS, a título de Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) – 43,40%. Por isso, não há cobrança semelhante sobre a folha de pagamento, porquanto exista, justamente, a previsão de incidência sobre o faturamento.

Já uma empresa enquadrada no Anexo IV, conforme se verifica, não possui a previsão de repartição da alíquota do Simples Nacional (6,00%), a título de CPP, razão pela qual os encargos previdenciários continuam sendo calculados da forma usual, sobre a folha de pagamento.

Por fim, consolidam-se as principais conclusões a respeito das contribuições previdenciárias para empresas optantes pelo Simples Nacional:

- i. Empresas enquadradas no anexo I, II, III ou V trocam o encargo previdenciário de 28,8% (alíquota patronal + RATxFAP=3,00% + terceiros), cuja base de cálculo é folha de pagamento, por um encargo de 2,60% (43,40% x 6,00%), cuja base de cálculo é o faturamento (1ª faixa);

- ii. Empresas com enquadramento no Anexo IV possuem encargo previdenciário de 23% (alíquota patronal + RATxFAP=3,00%), incidente sobre a folha de pagamento;
- iii. Independentemente do anexo, a empresa optante pelo Simples não recolhe os encargos devidos a terceiros.

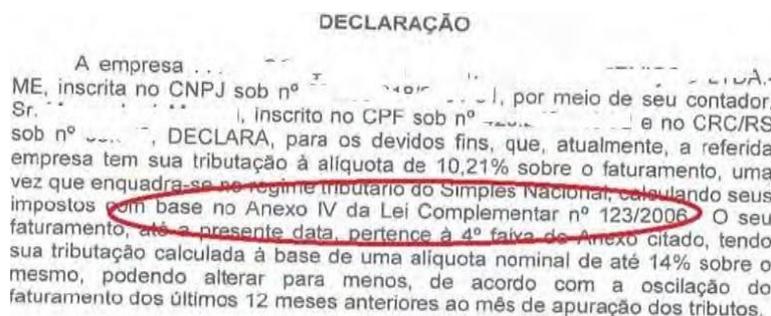
Tabela 3 - Encargos Previdenciários e FGTS (Simples Nacional):

Encargo	Anexos I, II, III, ou V	Anexo IV
INSS	20,00%	20,00%
SAT/GIIL-RAT (RAT X FAP) ¹	1,00%*, 2,00%* ou 3,00%*	1,00%*, 2,00%* ou 3,00%*
Sesc	1,50%	1,50%
Senac	1,00%	1,00%
Incra	0,20%	0,20%
Sebrae	0,60%	0,60%
Salário-Educação	2,50%	2,50%
FGTS	8,00%	8,00%
Total	8,00%*	31,00%

Exemplo 5: Inserção de custos incompatíveis com o enquadramento tributário da empresa no Simples Nacional.

Em procedimento fiscalizatório realizado, observou-se que a empresa contratada, pela administração, inseriu custos a título de encargos previdenciários incompatíveis com o seu enquadramento no Simples Nacional.

Figura 17 - Declaração de Enquadramento Tributário:



A figura anterior apresenta declaração da contratada na qual esta afirma ter enquadramento tributário, de acordo com o anexo IV do Simples Nacional. E, por isso, sua planilha de custos apresentou a inserção de encargos previdenciários incidentes sobre a folha de pagamento, de forma usual.

Figura 18 - Planilha de custos contratada:

PLANILHA DE CUSTOS - PRESTADOR PARA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO 40 HS

MONTANTE A	Unitário	Total	Total Geral
Custo Salarial e Encargos			
Salário 1 func limpeza 40h semanais	R\$ 904,30	R\$ 904,30	
Insalubridade 40% 1 func limpeza 40hs semanais	R\$ 361,72	R\$ 361,72	
Total de Proventos			R\$ 1.266,02
13º Salário		R\$ 105,50	
Férias mais 1/3		R\$ 140,67	
Total de Proventos mais 13º e Férias			R\$ 1.512,19
<u>INSS 20%</u>		R\$ 302,44	
<u>Acidente de Trabalho Fat 3,0%</u>		R\$ 45,37	
<u>Terceiros 5,8%</u>		R\$ 87,71	
FGTS 8%		R\$ 120,98	
FGTS Rescisão 50%		R\$ 60,49	
Total de encargos sociais e trabalhista			R\$ 616,97

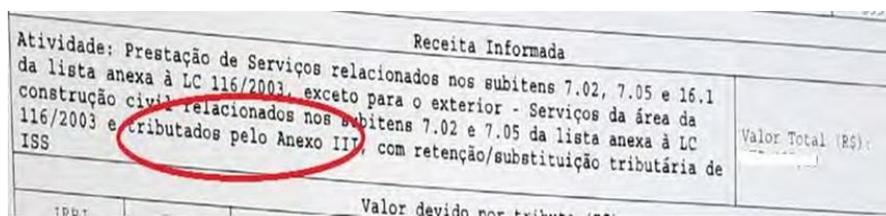
De pronto, verificou-se que a empresa optante pelo Simples Nacional inseriu indevidamente custos relativos à contribuição destinada a terceiros, no percentual de 5,80% (Sesc=1,50%, Sesi=1,00%,

Incra=0,20%, Sebrae=0,60% e Salário- Educação=2,50%). Conforme anteriormente explicado, as empresas optantes pelo Simples Nacional são isentas de tais contribuições, independentemente do anexo de enquadramento.

Registra-se que tal irregularidade somente foi possível porque contou com a deficiência administrativa em avaliar a planilha de custos da respectiva proposta vencedora da licitação, da forma explicada em subitem referido anteriormente.

Em relação ao INSS patronal e ao SAT, os percentuais lançados sobre a folha de pagamento até estariam corretos, caso a empresa de fato estivesse enquadrada no Anexo IV do Simples Nacional. No entanto, após a realização de diligências, observou-se que, em realidade, a empresa estava enquadrada no Anexo III. A situação constatada comprovou a inserção de custos incompatíveis com a realidade da empresa contratada, ou seja, a inserção de valores para fazer frente a custos inexistentes, custos que o proponente não suportava, em verdade. Vejamos.

Figura 19 - Enquadramento no anexo III:



Uma vez mais, no caso concreto, foi deficiente a administração em avaliar a planilha de custos, apresentada pelo proponente e, posteriormente, contratada, no sentido de se certificar da fidedignidade das declarações prestadas durante o processo licitatório.

Interessante registrar que um enquadramento, no Simples Nacional, diverso ao que seria esperado, para serviços de terceirização de mão de obra (ou seja, diferente do Anexo IV), somente foi possível devido à multiplicidade de atividades econômicas cadastradas para o contratado, sendo que nenhuma dessas dizia respeito, diretamente, aos serviços de terceirização de mão de obra. Vejamos.

Figura 20 - Atividades econômicas – Receita Federal do Brasil

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NUMERO DE INSCRIÇÃO MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA
NOME EMPRESARIAL		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 80.20-9-01 - Atividades de monitoramento de sistemas de segurança eletrônico		PORTO ME
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS		
01.61-0-03 - Serviço de preparação de terreno, cultivo e colheita		
33.29-5-99 - Instalação de outros equipamentos e não especificados anteriormente		
38.11-4-00 - Coleta de resíduos não-perigosos		
38.12-2-00 - Coleta de resíduos perigosos		
38.21-1-00 - Tratamento e disposição de resíduos não-perigosos		
38.22-0-00 - Tratamento e disposição de resíduos perigosos		
38.31-9-01 - Recuperação de sucatas de alumínio		
38.31-9-99 - Recuperação de materiais metálicos, exceto alumínio		
38.32-7-00 - Recuperação de materiais plásticos		
38.39-4-99 - Recuperação de materiais não especificados anteriormente		
41.20-4-00 - Construção de edifícios		
42.11-1-01 - Construção de rodovias e ferrovias		
42.13-8-00 - Obras de urbanização - ruas, praças e calçadas		
42.22-7-01 - Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas, exceto obras de irrigação		
42.91-0-00 - Obras portuárias, marítimas e fluviais		
42.99-5-99 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente		
43.11-8-02 - Preparação de canteiro e limpeza de terreno		
43.13-4-00 - Obras de terraplenagem		
43.19-3-00 - Serviços de preparação do terreno não especificados anteriormente		
43.21-5-00 - Instalação e manutenção elétrica		

Como sugestão de procedimento padrão, caberia, à administração, realizar as diligências que entendesse necessárias, a fim de confirmar a compatibilidade entre todos os valores componentes da proposta vencedora da licitação e a realidade do proponente. A verificação, ora recomendada, é devida mesmo que ocorra intensa competição entre os diversos licitantes. Vale recordar, nos termos

anteriormente explicados, que a competição, por si só, não garante que os valores resultantes sejam corretos ou mais vantajosos à administração.

Encargos previdenciários e FGTS - Entidades filantrópicas certificadas

Outra situação, que merece especial atenção em relação aos encargos previdenciários: as entidades filantrópicas, certificadas nos termos da Lei Federal nº

12.101/2009. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS garante, às entidades atuantes na área da educação, da saúde ou da assistência social, imunidade das contribuições previdenciárias.

O termo entidade filantrópica, utilizado neste texto, refere-se, de modo amplo, às sociedades sem fins lucrativos, formadas com o propósito de prestar relevantes serviços à população mais carente. No conceito, estão abrangidas as Organizações Sociais - OS, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP e as Organizações da Sociedade Civil – OSCs.

A tabela 4, a seguir, resume o total de encargos incidentes sobre a folha de pagamento dessas entidades.

Tabela 4 - Encargos Previdenciários e FGTS (Entidades filantrópicas certificadas):

Encargo	Percentual
INSS	20,00%
SAT/GIIL-RAT (RAT X FAP)	1,00%*, 2,00%* ou 3,00%*
Sesc	1,50%
Senac	1,00%
Incra	0,20%
Sebrae	0,60%
Salário-Educação	2,50%
FGTS	8,00%
Total	8,00%

Pelo que se verifica, do ponto de vista estritamente de custos, a contratação de entidades filantrópicas certificadas representa grande vantagem financeira à administração. Assim, quando a administração necessita repassar algum serviço a essas entidades, seja de saúde, educação ou de assistência social, o custo com mão de obra do projeto poderá ser sensivelmente reduzido quando em comparação às empresas privadas, optante pelos Simples ou não.

Por fim, a tabela, exposta na sequência, apresenta um breve resumo sobre encargos previdenciários e FGTS, ao exemplificar os cálculos realizados para este fim, tendo por pressuposto que o módulo “Remuneração” somou R\$ 1.201,21. Esse valor é apenas exemplificativo, para balizar o cálculo dos encargos em demonstração.

7.2.5 13º salário, adicional de férias e férias

Em uma contratação anual, deve, a contratada, realizar provisões mensais para o pagamento do 13º salário de seus empregados. Em termos de custos, refere-se ao provisionamento mensal de 1/12 avos, o que corresponde a 0,833 ou 8,33%. Da mesma forma, a cada 12 meses, o empregado tem direito a 30 dias de férias remuneradas, acrescidas de 1/3 de remuneração. Em termos de custos, refere-se ao provisionamento mensal de [1/3]/12 avos, o que corresponde a 0,278 ou 2,78%.

Certa controvérsia existe em relação à remuneração do período de férias. Isso porque, a cada 12 meses de trabalho, é direito do trabalhador não somente o adicional remuneratório de um terço, mas também os 30 dias de férias remuneradas. Quando o contrato mantido com a administração tem prazo menor ou igual a 12 meses, sem a possibilidade de renovação, o trabalhador ainda fará jus a 30 dias de férias remuneradas, as quais serão indenizadas, uma vez que sem amparo em período contratual.

Nesse caso, seria devida a inclusão de percentual na planilha de custos, para fazer frente aos 30 dias de férias a serem indenizadas no término do contrato. A forma de cálculo é equivalente à forma do 13º salário, ou seja, 1/12 avos, igual a 0,833 ou 8,33%. Salienta-se, contudo, que se trata de situação excepcionalíssima, eis que a praxe administrativa dominante é a renovação contratual por sucessivos períodos de 12 meses até o limite permitido pela Lei de Licitações.

Como regra geral, portanto, nesse módulo somente constará a provisão de valores relativos ao 13º salário e ao adicional de férias para contratos anuais com a possibilidade de renovação.

Caso o contrato seja por período igual ou inferior a 12 meses, poderá ser incluída a rubrica férias indenizadas. Entretanto, caso esse mesmo contrato seja, sucessivamente, renovado para período superior a 12 meses, a manutenção deste custo, na planilha, deverá ser avaliada, tendo em vista que a provisão de 30 dias de férias indenizadas foram integralmente realizadas nos primeiros 12 meses, sem, no entanto, ser utilizada, uma vez que o contrato foi renovado. Em outras palavras, o custo que a empresa terá que suportar para indenizar as férias respectivas ao último período de trabalho foi pago durante o primeiro período contratual, razão pela qual, reitera-se, o custo inicialmente incluído a título de férias (8,33%, não confundir com o mesmo percentual destinado ao 13º salário), deve ser reavaliado quando da renovação contratual.

Esses foram os conceitos introdutórios sobre o assunto. Vejamos o detalhamento e informações adicionais necessárias.

A planilha de custos paradigma, utilizada como referência pela administração federal, amparada na IN nº 05/2017, anteriormente referida, apresenta as seguintes considerações sobre essa questão:

1ª – A formação de preços deste caderno técnico considera a vigência contratual de 12 meses, conforme previsto no art. 57 da Lei nº 8.666, de 23 de junho de 1993. Assim, a referida rubrica tem como principal objetivo suprir a necessidade, **ao final do contrato de 12 meses, do pagamento das férias remuneradas, na forma prevista na Consolidação das Leis do Trabalho (art. 129). Esta rubrica, quando da prorrogação contratual, torna-se custo não renovável.** (grifou-se)

2ª - Deve ser ponderada pelo gestor no momento da composição de custos, a necessidade ou não da inclusão dessa rubrica, observada nesses casos sempre a duração do contrato. **Caso seja firmado contrato com duração superior a 12 meses, sugere-se a exclusão dessa rubrica.** (grifou-se)

Conforme as orientações, utilizadas pela administração federal, a presença ou não da rubrica a título de férias (8,33%), as quais qualificamos como indenizadas, dependem estritamente do prazo contratual. Se o prazo do contrato for de 12 meses, deve ser provisionado, mas excluída caso seja renovado. Se o prazo do contrato for maior que 12 meses, esta rubrica não deve ser incluída.

Lamentavelmente, a IN nº 05/2017, assim como suas antecessoras, não apresentou a razão pela qual tal regra se sustenta, tornando o assunto demasiadamente obscuro. Ou seja, repisa-se, não está explicado por que contratos com prazo maiores do que 12 meses não devem incluir a rubrica de férias (indenizadas) e por que, contratos com prazos menores, podem incluí-la e, até mesmo, excluí-la quando a renovação ultrapassar o período anual.

Para que se esclareça a regra, em primeiro lugar, é importante frisar que, independentemente do prazo contratual (se maior ou menor a 12 meses), o trabalhador da empresa contratada, em regra,

fará jus ao benefício de férias remuneradas, sendo estas indenizadas, caso não sejam gozadas durante a vigência do contrato de trabalho.

Caso o contrato seja exatamente igual a 12 meses, a vantagem corresponderá a um mês de remuneração (note-se que é por este motivo que o provisionamento corresponde a 8,33%, isto é, equivale ao mês de remuneração provisionado ao longo de 12 meses). Caso o tempo de trabalho seja inferior ou superior a 12 meses, a vantagem será proporcional ao período. Resta claro, assim, que empresa sempre suportará, de alguma forma, o custo relacionado ao direito a férias remuneradas dos seus empregados, proporcionais ou não. **Nesse íterim, a questão central a ser respondida, para a inclusão ou não do custo relacionado às férias indenizadas, é se este custo pode ser compensando com o “custo de reposição do profissional ausente por férias”.**

Como se explicará adiante (seção “Custo de reposição do profissional ausente”), a substituição do profissional ausente ocorre quando a contratada deve enviar um substituto para cobrir as férias deste empregado que se ausenta por motivo de férias. Essa rubrica – a de substituição do profissional ausente por férias – tem por objetivo, assim, fazer frente aos custos suportados pela empresa com o empregado substituto, os quais também devem ser provisionados ao longo de 12 meses contratuais. Conforme usualmente aceito para a formação da planilha de custos, provisiona-se para o substituto o valor equivalente a 1 mês de remuneração do substituído ($1/12$ avos = $0,833 = 8,33\%$).

É justamente por este motivo que, em contratos de 12 meses com expectativa de renovação sucessiva, é estabelecida, como regra, a não inclusão de custo relativo a férias indenizadas. Isso porque este custo acaba por ser compensando com o custo de substituição do profissional ausente por férias no último período do contrato: no último ano do contrato, a provisão realizada para substituir as férias do titular não é utilizada, tendo em vista o encerramento do próprio contrato. Dito de outra forma: não há substituição a ser realizada, eis que o contrato foi finalizado. No entanto, há sim as férias a serem indenizadas ao titular, razão pela qual ambas as rubricas compensam-se, mutuamente.

A Figura a seguir exemplifica a questão, para fins de melhor compreensão, com a apresentação de um caso concreto e de uma planilha de custos hipotética.

Figura 21 - Exemplo – Compensação de Rubricas



A Figura 21 ilustra um contrato hipotético de 12 meses, renovado até o final do período de 24 meses. Como se observa, na planilha de custos, não foram incluídos custos de férias (8,33%), mas tão somente os relativos ao 13º salário, adicional de férias e a reposição do profissional ausente por férias (8,33%). O caso hipotético referido, também, demonstra o gozo das férias relativas aos primeiros 12 meses, durante o segundo ano contratual.

Pois bem. Em dois anos de contrato, o trabalhador fará jus a dois períodos de férias remuneradas, mas apenas um período foi gozado durante sua vigência, ou seja, o empregador deverá indenizar o outro período. Tendo em vista que houve o provisionamento relativo à reposição do

profissional ausente por férias, durante todo o contrato, sem que, entretanto, houvesse a necessidade de utilização de tal rubrica, no último período, utiliza-se o valor provisionado para pagamento das férias indenizadas do “titular”. Assim, as férias indenizadas acabam compensadas pela não utilização do valor previsto para remunerar o substituto.

Já para contratos igual ou inferiores a 12 meses, não existe, obviamente, a substituição do profissional ausente por férias. Desta forma, impossível seria a compensação entre rubricas. Assim, admitir-se-ia, nesse caso, a inclusão da rubrica a título de férias indenizadas, no módulo relacionado ao 13º salário e ao adicional de férias. Recordar-se, contudo, que esta rubrica pode ser excluída, caso o contrato seja renovado para período superior ao anual, eis que foram provisionados valores a serem pagos somente quando da extinção do contrato administrativo.

Diante de todo exposto, restaram claros as situações e os motivos que permitem – ou não - a inclusão da rubrica relativa a férias. Em suma, o módulo 13º salários, adicional de férias e férias terá as seguintes configurações possíveis:

- i. 13º Salário (8,33%) + Adicional de Férias (2,78%) = 11,11%, para contratos com expectativa de vigência superior a 12 meses;
- ii. Excepcionalmente, 13º Salário (8,33%) + Adicional de Férias (2,78%) + Férias Indenizadas (8,33%) = 19,44%, para contratos com vigência igual ou inferior a 12 meses;
- iii. Impacto do módulo encargos previdenciários e FGTS sobre este módulo (i ou ii).

7.2.6 Provisões para rescisão

Se os dois submódulos, expostos anteriormente (Encargos previdenciários e FGTS; e 13º salário, férias e adicional de férias), dependiam, diretamente, da legislação aplicada, este submódulo é fortemente influenciado pelo perfil do setor de atuação da empresa e pelo perfil dela própria, para além da legalidade. O que significa, na prática, a necessidade de assumir certos parâmetros estatísticos, quando disponíveis, ou assumir certas premissas para fins de cálculo das rubricas que compõem as provisões para rescisão.

Das formas existentes para encerramento do contrato de trabalho, entre a empresa e seus empregados, interessa-nos, especialmente, a demissão sem ou com justa causa.

A demissão com justa causa ocorre quando o empregado comete ato faltoso previsto legalmente, permitindo que o empregador rescinda o contrato de trabalho. Em termos de custos, a demissão, nestas circunstâncias, retira do trabalhador, por exemplo, o direito ao 13º salário e às férias proporcionais. Por este motivo, seria possível que a planilha de custos tivesse uma rubrica negativa, que abarcasse o percentual de incidência destes casos, tendo em vista que houve o provisionamentos destes custos, conforme demonstramos no submódulo anterior (13º salário, férias e adicional de férias), sendo que tal custo acaba não ocorrendo, quando o empregado tem o seu contrato rescindido por justa causa.

Entretanto, dado o reduzido percentual de ocorrência da demissão, com justa causa, ante o total de demissões, optou-se, por ora, em não incluir essa rubrica de provisionamento negativo na planilha de custos. Desta forma, a explanação, aqui realizada, foi no sentido de comentar uma nova tendência sobre o tema, ao leitor, mesmo que esta ainda esteja longe de se constituir numa unanimidade, ou tenha aplicação usual, em que pese a nova planilha de custos adotada pela administração federal como modelo, nos termos da IN nº 05/2017, já preveja rubrica específica para esta circunstância.

A demissão sem justa causa, dessa forma, passa a ser o principal foco da planilha de custos, em relação às provisões para rescisão. Ela ocorre de duas formas distintas, com ou sem a indenização do aviso prévio ao trabalhador. Não é demais lembrar que o aviso prévio é o ato mediante o qual uma parte (em nosso caso, o empregador) comunica a outra (o empregado) sobre a rescisão futura do contrato de trabalho. O prazo mínimo para essa comunicação é de 30 dias, acrescido de três dias a cada ano de serviço prestado, na mesma empresa, limitado ao máximo de 60 dias (modificação prevista na Lei Federal nº 12.101/2011).

Quando a empresa necessita rescindir, imediatamente, o contrato de trabalho do empregado, sem emitir o aviso prévio, o trabalhador fará jus a uma indenização equivalente a sua remuneração deste período. Surge, portanto, a rubric “Aviso Prévio Indenizado”.

Por outro lado, quando a empresa emite o aviso prévio a seus empregados, estes têm direito à redução de sua jornada de trabalho em 2 horas diárias, ou a ausentarem-se, nos últimos sete dias do período, para que possam buscar uma nova ocupação no mercado de trabalho. Em ambas as hipóteses não ocorrerão qualquer perda remuneratória. É justamente esse período de ausência do trabalhador que se reverterá em custos na planilha. Surge, portanto, a rubrica “Aviso Prévio Trabalhado”. Em rigor, portanto, tal rubrica de aviso prévio trabalhado seria uma rubrica de substituição do profissional ausente. No entanto, tradicionalmente, este encargo encontra-se classificado como provisão para rescisão.

Também compõe o presente módulo uma rubrica de custo, com a finalidade de provisionar a multa e a contribuição social ao FGTS – os conhecidos 40% –, cuja base de cálculo é o somatório dos depósitos realizados a este fundo, quando ocorre a rescisão sem justa causa, independentemente de concessão ou indenização de aviso prévio. Ao percentual de 40% eram adicionados 10% a título de contribuição social (totalizando 50%). Contudo, tal contribuição foi extinta pela Lei Federal nº 13.932/2019, a partir de 01/01/2020.

Tabela 6 - Provisões para Rescisão:

Rubrica	Percentual ¹	Memorial de Cálculo
a) Aviso Prévio Indenizado (API)	0,42%	$[(1/12) \times 5,00\%] \times 100^2$
a.1) Incidência do FGTS s/ API	0,04%	$(0,42\% \times 8,00\%) \times 100$
a.3) Multa do FGTS e C. S. s/ API	0,016%	$(0,04\% \times 0,40\%) \times 100$
b) Aviso Prévio Trabalhado (APT) (Vide Acórdão TCU 3.006/2010 e 1.186/2017)	1,94%	$[(7/30)/12] \times 100^3$
b.1) Incidência de Encargos Previdenciários e FGTS s/ APT	0,71%	$(1,94\% \times 36,80\%) \times 100$
c) Multa do FGTS e C. S FGTS s/ Demissão sem Justa Causa	3,20%	$(8,00\% \times 40\%) \times 100^4$
Total	6,33%	

Notas: (1) Para fins de ilustração, utilizamos os valores apresentados pelo Manual de Orientação para Preenchimento da Planilha de Custos e Formação de Preços, p. 25. Vide referência bibliográfica; (2) Equivalente a uma remuneração, vezes o percentual estimado de sua ocorrência (5,00%); (3) equivalente aos últimos sete dias do aviso prévio, vezes o percentual estimado de sua ocorrência (100%); (4) correspondente à multa (40%), considerando um percentual estimado de sua ocorrência de 100% para os casos de demissão sem justa causa, ao fim do contrato.

Importante registrar, por fim, que o Aviso Prévio Trabalhado, custo estimado no percentual de 1,94%, trata-se de custo a ser excluído em renovação contratual, nos termos do Acórdão nº 3.006/2010 do Tribunal de Contas da União - TCU. Isso porque a obtenção do referido montante levou em consideração que 100% dos empregados da contratada receberiam o aviso prévio ao fim do contrato. De forma análoga ao caso da rubrica de férias, quando o contrato é renovado, este custo acabou não sendo suportado pela empresa, mas os valores já foram provisionados, ao longo do primeiro período, razão pela qual a sua exclusão é uma necessidade.

No entanto, como anteriormente explicado, a Lei Federal nº 12.101/2011 modificou o aviso prévio trabalhado, de forma a adicionar três dias ao período, a cada ano de serviço prestado na empresa. Por esta razão, o TCU reformou o seu entendimento mediante o Acórdão nº 1.186/2017, de forma a permitir que o Aviso Prévio Trabalhado, então excluído em renovação contratual, continuasse em uma proporção de 10% para fazer frente à inclusão de três dias, no período do aviso prévio, ou seja, $[3/30] \times 100 = 10\%$. Dessa forma, o que antes deveria ser excluído (1,94%), agora passou a ser tolerado a 10% - 0,194%.

Entretanto, não é possível a nossa filiação ao novo entendimento do TCU (Acórdão nº 1.186/2017). Como exposto, anteriormente, o que a rubrica Aviso Prévio Trabalho objetiva custear são os últimos 7 dias do aviso prévio. É o que se conclui de sua fórmula ($[7/30]/12 \times 100$). Ocorre que, independentemente da quantidade de dias componentes do período de aviso prévio, a Lei Federal nº 12.101/2011 não alterou os últimos sete dias.

Mesmo que o aviso prévio seja de 60 dias, o trabalhador somente está liberado da jornada de trabalho nos últimos sete dias. Por esta razão, tendo em vista a fórmula de cálculo do Aviso Prévio Trabalho, entendem-se válidos os motivos que permitem a sua exclusão quando da renovação contratual. A rigor, o aumento do período de aviso prévio deveria impactar na rubrica Aviso Prévio Indenizado.

7.2.7 Custo de reposição do profissional ausente

A exemplo do anteriormente exposto, o presente submódulo, também, é fortemente influenciado pelo perfil do setor de atuação da empresa e pelo perfil dela própria, para além da legalidade. Por esse motivo, também, existe a necessidade de assumir certos parâmetros estatísticos, quando disponíveis, ou assumir certas premissas, para fins de cálculo das rubricas que compõem as provisões para rescisão.

As rubricas de custo deste submódulo têm, por objetivo, permitir à empresa contratada a reposição do profissional “titular” ausente, nos termos legais. O componente de custo mais relevante deste módulo, como já sabemos, é a substituição do profissional ausente por motivo de férias, quando o serviço, objeto do contrato, não pode ser interrompido concomitantemente.

Tabela 7 - Custo de reposição do profissional ausente

Rubrica	Percentual ¹	Memorial de Cálculo
Férias	8,33%	$(1/12) \times 100$ ²
Ausência por Auxílio- Doença	1,66%	$[(5,96/30)/12] \times 100$ ³
Licença Paternidade	0,02%	$\{[(5/30)/12] \times 1,5\} \times 100$ ⁴
Ausências legais (faltas justificadas)	0,82%	$[(2,96/30)/12] \times 100$ ⁵
Acidente de Trabalho	0,25%	$[(0,91/30)/12] \times 100$ ⁶
Afastamento Maternidade	0,09%	$\{[11,11\% \times (4/12)] \times 2,5\} \times 100$ ⁷
Outros a especificar
Total	11,17%	

Notas: (1) Para fins de ilustração, utilizamos os valores apresentados pelo Manual de Orientação para Preenchimento da Planilha de Custos e Formação de Preços, p. 27 a 30. Vide referência bibliográfica. Também são utilizados os parâmetros constantes no Acórdão nº 1.753/2008 do TCU (2) Equivalente a uma remuneração a ser provisionada a cada período de 12 meses; (3) Estima-se que cada funcionário se afaste em média 5,96 dias por ano; (4) Estima-se um percentual de ocorrência de 1,5% por ano; (5) Estima-se que cada funcionário se ausente em média 2,96 dias por ano; (6) Estima-se que cada funcionário se ausente em média 0,91 dias por ano; (7) Visa a cobrir os custos de 13º salário e adicional de férias proporcionais. Estima-se um percentual de 2,5% de ocorrência.

Registra-se, ainda, que incide, sobre este submódulo, o total do submódulo “Encargos sociais e FGTS”.

Exemplo 6: Inserção indevida de alíquota relativa à substituição do profissional ausente por férias.

Ao analisar determinada planilha de custos, relativa à contratação dos serviços de cozinha e nutrição, a serem desempenhados em escolas municipais, constatou-se a inclusão indevida de custo relativo à substituição do profissional ausente por férias.

Tabela 8 - Custo de reposição por férias

- Cozinheiro:		
4.5 - Custo de reposição do profissional ausente		
4.5	Composição do custo de reposição do profissional ausente	Valor (R\$)
A	Férias e terço constitucional de férias	135,46
- Nutricionista:		
4.5 - Custo de reposição do profissional ausente		
4.5	Composição do custo de reposição do profissional ausente	Valor (R\$)
A	Férias e terço constitucional de férias	233,33

Tendo em vista que a contratada deve dar férias, aos empregados referidos no mesmo período de recesso escolar, resta claro que é desnecessário substituí-los. E, assim sendo, a inserção de qualquer custo para esse objetivo é indevido, porquanto não exista o fato gerador. Nesse caso, recorda-se, estamos tratando de um exemplo cujo serviço objeto do contrato pode ser interrompido.

7.2.8 Consolidação do módulo - Encargos sociais e trabalhistas

A seguir, realiza-se um resumo de todos os encargos calculados na presente subseção, tendo, por pressuposto, uma empresa privada convencional e uma alíquota de SAT de 3,00%.

Tabela 9 - Síntese do Módulo Encargos Sociais e Trabalhistas:

Módulo 3 - Encargos Sociais e Trabalhistas	Percentual
Encargos Sociais e FGTS	36,80%
13º Salário, Férias e Adicional de Férias	11,11%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	4,09%
Provisões para Rescisão	6,33%
Custo de Reposição do Profissional Ausente	11,17%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o Custo de Reposição do Profissional Ausente	4,11%
Total de Encargos Sociais, Trabalhistas e Reposição	73,61%

A tabela anterior é apenas exemplificativa, construída com o fim didático de aprendizado sobre os custos que a compõe. Não se está sugerindo a adoção destes encargos, como padrão, para qualquer tipo de serviço, pois, como se explicou ao longo desse módulo, poderá haver variações a depender do perfil do setor onde está inserida a empresa e, até mesmo, do perfil da própria empresa – assim como do projeto de serviços que se quer contratar.

Por outro lado, importante referir que as variações do total do modulo “Encargos Sociais e Trabalhistas” não serão muito diferentes entre setores, tipos de serviços e, até mesmo, metodologias

diferentes. Os exemplos a seguir expostos demonstram uma série de análises realizadas sobre o total de “Encargos Sociais e Trabalhistas”, algumas das quais advindas de procedimentos fiscalizatórios.

Exemplo 7: Sobrepreço em encargos sociais, provisões e reposições (serviços de limpeza)

Durante a análise da composição da planilha de custos, a Equipe de Auditoria detectou a utilização do percentual total de 92,33%, quando, ao recalculá-lo, encontrou como devido o montante de 70,99%.

Figura 22 - Encargos Sociais e Trabalhistas – Serviço de Limpeza:

	Nova Planilha		Contratos nº 2010 e 069/2011 (It. 884 a 889)	
	Em Reais (A)	Parâmetros Percentuais (B)	Parâmetros Percentuais (C)	Em Reais (D)
1. REMUNERAÇÃO	Valor (R\$)	%	%	Valor (R\$)
Salário de Categoria	R\$ 527,33	-	-	R\$ 527,33
Adicional de Insalubridade	R\$ 105,47	20,00%	20,00%	R\$ 105,47
Reserva Técnica	R\$ 26,37	5,00%	12,00%	R\$ 63,28
Total de Remuneração	R\$ 659,16	25,00%	32,00%	R\$ 696,08
2. ENCARGOS SOCIAIS				
Grupo "A"	Valor (R\$)	%	%	Valor (R\$)
1 INSS	R\$ 131,63	20,00%	20,00%	R\$ 139,22
2 SESI ou SESC	R\$ 9,89	1,50%	1,50%	R\$ 10,44
3 SENAI ou SENAC	R\$ 6,59	1,00%	1,00%	R\$ 6,96
4 INCRÁ	R\$ 1,32	0,20%	0,20%	R\$ 1,39
5 Salário Educação	R\$ 16,48	2,50%	2,50%	R\$ 17,40
6 FGTS	R\$ 52,73	8,00%	8,00%	R\$ 55,69
7 Risco de Acidente	R\$ 19,77	3,00%	3,00%	R\$ 20,88
8 SEBRAE	R\$ 3,95	0,60%	0,60%	R\$ 4,18
TOTAL GRUPO A	R\$ 242,57	36,80%	36,80%	R\$ 256,16
Grupo "B"	Valor (R\$)	%	%	Valor (R\$)
9 Férias e Abono Constitucional	R\$ 73,23	11,11%	12,30%	R\$ 85,62
10 Auxílio Doença	R\$ 10,94	1,66%	2,50%	R\$ 17,40
11 Licença Maternidade	R\$ 0,59	0,09%	2,50%	R\$ 17,40
3. ENCARGOS TRABALHISTAS				
13 Faltas Legais	R\$ 4,81	0,73%	2,50%	R\$ 17,40
14 Acidente de Trabalho	R\$ 2,18	0,33%	4,00%	R\$ 27,84
15 Aviso Prévio (Trabalhado)	R\$ 0,26	0,04%	4,00%	R\$ 27,84
16 13º Salário	R\$ 54,91	8,33%	8,33%	R\$ 57,98
TOTAL DO GRUPO B	R\$ 146,93	22,29%	30,13%	R\$ 251,49
Grupo "C"	Valor (R\$)	%	%	Valor (R\$)
17 Aviso Prévio Indenizado	R\$ 2,77	0,42%	3,50%	R\$ 24,36
18 Indenização Adicional	R\$ 0,53	0,08%	3,50%	R\$ 24,36
19 Indenização FGTS (rescisões sem justa causa)	R\$ 21,09	3,20%	3,50%	R\$ 24,36
TOTAL DO GRUPO C	R\$ 24,39	3,70%	10,50%	R\$ 73,09
Grupo "D"	Valor (R\$)	%	%	Valor (R\$)
20 Incidência dos Encargos do Grupo A sobre os bens do Grupo B	R\$ 54,07	8,20%	8,90%	R\$ 61,95
Total dos Encargos Sociais e Trabalhistas	R\$ 467,95	70,99%	92,33%	R\$ 642,69

Exemplo 8: Sobrepreço em encargos sociais, provisões e reposições (serviços de limpeza e merenda/cozinha)

Em análise semelhante à descrita no exemplo anterior, a Equipe de Auditoria detectou a utilização do percentual total de 92,00% (Figura 22), quando, ao recalculá-lo, encontrou como devido o montante de 77,40% (Figura 24) para o período de seis meses, e de 72,05% para o período de 12 meses.

Figura 23 - Encargos Sociais e trabalhistas – serviço de limpeza e merenda/cozinha

planilha contratada

GRUPO A		GRUPO C	
INSS	20,00%	Multa FGTS sobre rescisões	4,44%
FGTS	8,00%	Aviso Prévio Indenizado	6,11%
Seguro acidente de trabalho	3,93%	Aviso Prévio trabalhado	0,00%
Salário Educação	2,50%	Férias Indenizadas	4,94%
sebrae	0,60%	Indenização Adicional	0,93%
SESI/SESC/DPC/FAER	1,50%	SUB-TOTAL	16,42%
SENAI/SECAN/DPC/FAER	1,00%	GRUPO D	
IN CRA	0,20%	Incidentia Grupo A sobre B	8,98%
SUB-TOTAL	37,73%	Incidentia do grupo A sobre aviso prévio	4,09%
GRUPO B		SUB-TOTAL	13,07%
Férias e 1/3 adicional	11,11%	GRUPO E	
Auxílio doença	2,95%	Aviso prévio ao final do contrato.	0,39%
13º Salário	8,33%	SUB-TOTAL	0,39%
Licença Paternidade	0,08%	TOTAL PARA ENCARGOS SOCIAIS	92,00%
Faltas justificadas	1,47%		
Auxílio maternidade	0,00%		
Auxílio Acidente de trabalho	0,45%		
SUB-TOTAL	24,39%		

Figura 24 - Encargos Sociais e Trabalhistas – serviço de limpeza e merenda/cozinha

planilha recalculada

Item ⁴	Rubrica	%					
4.1 Encargos Trabalhistas	A	INSS	20,00	4.4 Encargos Rescisórios	A	Aviso Prévio Indenizado	0,48
	B	Sesi ou Sesc	1,50		B	Incidentia do FGTS s/ aviso prévio indenizado	0,04
	C	Senai ou Senac	1,00		C	Multa do FGTS s/ aviso prévio indenizado	0,02
	D	In cra	0,20	4.5 Reposição do Profissional Ausente	D	Aviso prévio trabalhado	3,89
	E	Salário Educação	2,50		E	Incidentia de 4.1 sobre (4.4 - D)	1,45
	F	FGTS	8,00		F	Multa do FGTS s rescisão s/ justa causa	4,44
	G	Seguro Acidente de Trabalho	3,60		I	Férias Indenizadas	0,92
	H	Sebrae	0,60		Subtotal	11,24	
	Subtotal	37,40	A		Férias	0,00	
4.2 13º Salário e Adicional de Férias	A	13º Salário	8,33	B	Ausência por doença	0,83	
	B	Férias + Adicional de Férias	11,11	C	Licença Paternidade	0,04	
	C	Incidentia de 4.1 em 4.2	7,27	D	Ausências Legais (faltas justificadas)	0,41	
	Subtotal	26,71	E	Ausência por Acidente de Trabalho	0,13		
4.3 Afastamento Maternidade	A	Afastamento Maternidade	0,09	F	Outros	0,00	
	B	Incidentia de 4.1 em 4.3	0,03	G	Incidentia de 4.1 em 4.5	0,52	
		Subtotal	0,12	Subtotal	1,64		
				Total de Encargos	77,40%		

Exemplo 9: Sobrepreço em encargos sociais, provisões e reposições (serviços de varrição urbana)

Ao analisar certo edital licitatório, a Equipe observou que a administração fixou como referência encargos em um total de 96,08%, quando 76,93% estariam mais adequados ao tipo de serviço.

Figura 25 - Encargos sociais e trabalhistas – serviço de varrição urbana

REFERÊNCIA	Revisado¹	Info 005/2014	Diferença Rev. - Info 005/2014	REFERÊNCIA	Revisado¹	Info 005/2014	Diferença Rev. - Info 005/2014
Grupo A - Encargos Básicos				Grupo C - Não incidem Encargos Sociais			
INSS (Previdência Social)	20,00%	20,00%	0,00%	Depósito por despedida injusta (multa FGTS)	4,44%	3,32%	1,12%
FGTS	8,00%	8,00%	0,00%	Aviso Prévio Indenizado	11,12%	4,35%	6,77%
Seguro Acidente de Trabalho	3,00%	3,00%	0,00%	Aviso Prévio Trabalhado	0,00%	0,00%	0,00%
Salário Educação	2,50%	2,50%	0,00%	Indenização Adicional	0,93%	0,33%	0,60%
SEBRAE	0,60%	0,60%	0,00%	Férias Indenizadas	4,94%	0,00%	4,94%
SESI	1,50%	1,50%	0,00%	TOTAL DO GRUPO C	21,43%	8,00%	13,43%
SENAI	1,00%	1,00%	0,00%	Grupo D - Reincidência			
INCRA	0,20%	0,20%	0,00%	Reincidência Grupo A sobre Grupo B	8,98%	8,21%	0,77%
TOTAL DO GRUPO A	36,80%	36,80%	0,00%	Reincidência de A sobre aviso prévio	4,09%	1,60%	2,49%
Grupo B - Incidem Encargos Sociais				TOTAL DO GRUPO D	13,07%	9,81%	3,26%
Férias	11,11%	11,11%	0,00%	Grupo E - Adicionais			
Auxílio Doença	2,95%	1,66%	1,29%	Aviso prévio ao final do contrato	0,39%	0,00%	0,39%
Auxílio Acidente de trabalho	0,45%	0,32%	0,13%	TOTAL DO GRUPO E	0,39%	0,00%	0,39%
13º Salário	8,33%	8,33%	0,00%	Total Geral	96,08%	76,93%	19,15%
Licença-Paternidade	0,08%	0,08%	0,00%				
Licença-Maternidade	0,00%	0,00%	0,00%				
Faltas Justificadas	1,47%	0,82%	0,65%				
TOTAL DO GRUPO B	24,39%	22,32%	2,07%				

Após a demonstração de exemplos retirados de análises realizadas, durante procedimentos fiscalizatórios, citam-se mais duas fontes que podem indicar o total razoável a título de Encargos Sociais e Trabalhistas.

A primeira delas é a tabela do Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil - Sinapi, utilizada como referência pela Caixa Econômica Federal e de larga aceitação para a realização de orçamentos para a construção civil. Para esse setor, adota-se como padrão de encargos o montante de 70,28% para o Estado do Rio Grande do Sul, com vigência a partir de outubro/2018.

A segunda fonte, que merece destaque, é a “Orientação Técnica Serviços de Coleta de Resíduos Sólidos Domiciliares – Projeto, Contratação e Fiscalização” de autoria de integrantes do corpo técnico desta Corte de Contas. Para o setor de coleta de resíduos sólidos urbanos, estimou-se o montante de encargos em um total de 74,95%.

A tabela a seguir compila todas as fontes referidas nesta subseção.

Tabela 10 - Comparativo de Encargos Sociais e Trabalhistas

Fonte	Percentual
Exemplo 6 - Figura 22 - Serviço de limpeza	70,99%
Exemplo 7 - Figura 24 - Serviços de limpeza e merenda/cozinha	77,4%/72,05%
Exemplo 8 - Figura 25 - Serviço de Varrição Urbana	76,93%
SINAPI/vigência a partir de outubro/2018 - Setor de Construção Civil	70,28%
Orientação Técnica Serviços de Coleta de Resíduos Sólidos Domiciliares - Setor de Coleta de Resíduos	74,95%

A partir dos dados em tela, portanto, é possível concluir que existe certa convergência, entre o total de Encargos Sociais e Trabalhistas, mesmo entre diferentes setores/serviços, e entre diferentes metodologias para a sua apuração.

Fica, como principal lição, da presente subseção, a necessidade de análise pormenorizada, toda vez que qualquer planilha de custos apresentar um total de Encargos Sociais e Trabalhistas em patamares superiores aos apresentados.

7.2.9 Cenários hipotéticos de encargos sociais e trabalhistas

Para encerrar esta seção, as Tabelas 11 e 12 calculam cenários de Encargos Sociais e Trabalhistas para uma empresa a que designamos como convencional e para uma entidade filantrópica certificada, discriminados por período (primeiros 12 meses e após 12 meses) e por classificação de risco do acidente de trabalho, leve (1%), médio (2%) ou grave (3%).

Tabela 11 - Encargos Sociais e Trabalhistas – Empresa Convencional

Rubrica	Primeiros 12 meses			Após 12 meses		
	Mínimo	Médio	Máximo	Mínimo	Médio	Máximo
Encargos Sociais e FGTS	34,80%	35,80%	36,80%	34,80%	35,80%	36,80%
13º Salário, Férias e Adicional de Férias	11,11%	11,11%	11,11%	11,11%	11,11%	11,11%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	3,87%	3,98%	4,09%	3,87%	3,98%	4,09%
Provisões para Rescisão	6,29%	6,31%	6,33%	3,94%	3,94%	3,94%
Custo de Reposição do Profissional Ausente	11,17%	11,17%	11,17%	11,17%	11,17%	11,17%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o Custo de Reposição do Profissional Ausente	3,89%	4,00%	4,11%	3,89%	4,00%	4,11%
Total de Encargos Sociais, Trabalhistas e Repositórios	71,13%	72,37%	73,61%	68,78%	70,00%	71,22%

Para o exemplo, anteriormente exposto, a grande mudança dos primeiros 12 meses para o período seguinte é a redução do Aviso Prévio Trabalhado (1,94%) para o patamar de 10% (0,194%), nos termos do Acórdão TCU nº 1.186/2017, embora dele discordemos, pelos motivos anteriormente expostos.

Tabela 12 - Encargos Sociais e Trabalhistas – Entidade Filantrópica Certificada

Rubrica	Primeiros 12 meses	Após 12 meses
Encargos Sociais e FGTS	8,00%	8,00%
13º Salário, Férias e Adicional de Férias	11,11%	11,11%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	0,89%	0,89%
Provisões para Rescisão	5,77%	3,89%
Custo de Reposição do Profissional Ausente	11,17%	11,17%
Incidência de "Encargos Sociais e FGTS" sobre o Custo de Reposição do Profissional Ausente	0,89%	0,89%
Total de Encargos Sociais, Trabalhistas e Reposição	37,83%	35,95%

As explicações realizadas para a situação tratada na Tabela 11 se aplicam para este caso. Adicionalmente, a principal diferença diz respeito à isenção de encargos sociais que as referidas entidades disfrutem. Enquanto uma empresa privada convencional apresenta um total de Encargos Sociais e Trabalhistas em patamar de 70%, uma entidade filantrópica atua no patamar de 40%, ou menos.

7.2.10 Insumos Diversos

Neste módulo da planilha serão inseridos os custos relativos aos seguintes

- Uniformes;
- Materiais;
- Equipamentos/EPI;
- Outros.

Cabe ao Termo de Referência/Projeto Básico, integrante do edital licitatório, especificar o tipo e as características dos uniformes a serem fornecidos pela contratada a seus empregados, bem como os equipamentos necessários, inclusive os indispensáveis, de acordo com a legislação vigente (equipamentos de proteção individual).

Ressalta-se, contudo, que a ausência de previsão de fornecimento de equipamentos de proteção individual, na planilha de custo, não isenta o contratado desta obrigação, tendo em vista que tal encargo é legal e não passível de convenção entre as partes.

Também se faz necessária a previsão a respeito do fornecimento ou não de algum material para a execução dos serviços licitados. Em caso de fornecimento, pela contratada, é indispensável que a planilha de custos apresente a listagem destes materiais, a sua quantidade e o respectivo preço unitário.

Exemplo 10: Índícios de sobrepreço no item uniformes

Ao analisar determinada planilha de custos, contratada pela administração, constatou-se que a contratada inseriu o montante de R\$ 14.200,00 mensais para o custeamento dos uniformes a serem fornecidos a seus empregados. Esse montante perfazia o total anual de R\$ 170.400,00. Vejamos.

Figura 26 - Planilha de custos contratada

IV - OUTRAS DESPESAS DIRETAS DO PROJETO	
Descrição	Valor Mensal (R\$)
Admissão de pessoal	R\$ 7.350,00
Deslocamento (contratante / contratada)	R\$ 1.280,00
Uniformes	R\$ 14.200,00

Como o contrato previa a contratação de 494 empregados, calcula-se o custo anual de uniforme por funcionário em R\$ 345,00 (R\$ 170.400,00/494). Ao atualizar esse valor da data de contratação (2014) para a data base de abril/2019, pela inflação do período, este custo passa a ser de R\$ 470,84.

Em diligência a um dos locais de prestação de serviços, observou-se o tipo de uniforme fornecido pela contratada, o qual era composto por apenas colete. Calçados e demais artigos de vestuário não eram fornecidos pela contratada.



Foto 1 - Uniforme fornecido

A administração, portanto, permitiu a inclusão, na planilha de custos, de valor equivalente a R\$ 470,84 por funcionário, para fazer jus aos coletes demonstrados na Figura 29. O indício de sobrepreço se materializa a partir do levantamento do preço praticado para peça de vestuário de melhor qualidade e acabamento. Vejamos:



Foto 2 - Peça de uniforme

O valor atualizado, constante na planilha de custos, contratado pela administração (R\$ 470,84), seria suficiente para a contratada adquirir, anualmente, o quantitativo de 21 jalecos da Figura 30 para cada funcionário.

A peça de vestuário, exposta na figura anterior, foi obtida em meados de setembro de 2019, a partir da vitrine de uma loja especializada, no centro da cidade de Porto Alegre. Os preços expostos são unitários e para o varejo. Para a aquisição, em maior escala, por conseguinte, o valor destacado poderia ser reduzido.

Claro que a pesquisa de preços deve ser realizada com um número maior de fornecedores. Razão pela qual, o exemplo, aqui referido, é apenas um indício. Ainda assim, é importante referir que certos custos componentes da planilha não necessitam de formalidades excessivas para o levantamento dos valores usuais praticados no mercado. Em muitas situações, o conhecimento cotidiano/comum dos membros da equipe de fiscalização é suficiente para o levantamento de indícios de sobrepreço, caso do exemplo em questão.

Por fim, ao comparar o preço contratado com o tipo de uniforme fornecido, detectam-se relevantes indícios de sobrepreço deste item, na planilha de custos. A situação ora retratada foi

possibilitada pela inexistência de qualquer exigência sobre os uniformes a serem fornecidos pela contratada, assim como a ineficiência administrativa em avaliar os preços contratados.

7.2.11 Custos indiretos, tributos e lucros

O último módulo da planilha de custos, aqui exposto, é composto pelos custos indiretos, lucros e tributos.

CUSTOS INDIRETOS

Preliminarmente, utilizaremos os ensinamentos de MARTINS(2010), do qual se extraiu as seguintes definições:

- a) Custo direto: aquele que pode ser diretamente apropriado ao produto ou ao serviço executado, de forma objetiva, sem necessidade de rateio;
- b) Custo indireto: aquele que não oferece condição de uma medida precisa de apropriação de custos ao produto ou ao serviço executado, sendo qualquer tentativa de alocação realizada de maneira estimada, muitas vezes arbitrária; ou que não se relacionam à atividade central da empresa, embora influenciem o seu desempenho.

Diante desses conceitos, podemos definir “Custos Indiretos” como os custos envolvidos na execução contratual decorrentes dos gastos da contratada com a sua estrutura administrativa, organizacional e de gerenciamento de seus contratos, tais como as despesas relativas a:

- Funcionamento e manutenção da sede da empresa (aluguel, água, luz, telefone, IPTU, etc.);
- Pessoal/serviços administrativos (RH, contabilidade, jurídico, etc.);
- Material e equipamentos de escritório;
- Supervisão de serviços;
- Outros.

Na prática, trata-se de uma alíquota estimada/arbitrada, incidente sobre os valores expressos, anteriormente, na planilha (custos diretos), com objetivo de fazer frente aos custos relativos à estrutura administrativa da empresa, os quais serão divididos entre todos os contratos por ela mantidos, segundo algum critério de rateio.

Registra-se que existe diferença técnica entre o conceito de despesas e custos indiretos. No entanto, optou-se por uma definição conjunta quanto aos aspectos comuns a ambos os termos. Assim, a referência a “custos” também abarca a referência às “despesas”.

Exemplo 8: Inserção de custos indiretos como diretos.

Em procedimento fiscalizatório, constatou-se que a contratada inseriu, na planilha de custos (módulo remuneração), a contratação de dois empregados, como responsáveis técnicos de determinado serviço.

Figura 27 - Planilha de custos contratada

ITEM	PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS 12 MESES					TOTAL
COLETA DE LIXO ORGANICO						
1 MÃO DE OBRA						
1.1 Gasta coletor						
DISCRIMINAÇÃO						
	UNIDADE	QUANTIDADE	PREÇO	SUB-TOTAL		
Salário mensal	homem	1,00	1.092,25	1.092,25		
Adicional de insalubridade	%	40,00	1.092,25	436,90		
Encargos sociais	%	83,00	1.529,15	1.259,19		
Total por operário				2.768,34		
Total do efetivo	homem	12	2.700,34	33.560,13		
TOTAL					33.560,13	
2 Motoristas						
DISCRIMINAÇÃO						
	UNIDADE	QUANTIDADE	PREÇO	SUB-TOTAL		
Salário mensal	homem	1,00	1.330,96	1.330,96		
Adicional de insalubridade	%	40,00	1.330,96	532,38		
Encargos sociais	%	83,00	1.663,34	1.381,31		
Total por operário				3.409,92		
Total do efetivo	homem	4	3.409,92	13.639,68		
TOTAL					13.639,68	
3 Encarregado						
DISCRIMINAÇÃO						
	UNIDADE	QUANTIDADE	PREÇO	SUB-TOTAL		
Salário mensal	homem	1,00	1.540,00	1.540,00		
Adicional de insalubridade	%	0,00	1.540,00	0,00		
Encargos sociais	%	83,00	1.540,00	1.278,20		
Total por operário				2.818,20		
Total do efetivo	homem	1	2.818,20	2.818,20		
TOTAL					2.818,20	
4 Responsáveis Técnicos						
DISCRIMINAÇÃO						
	UNIDADE	QUANTIDADE	PREÇO	SUB-TOTAL		
Salário mensal	homem	1,00	2.600,00	2.600,00		
Adicional de insalubridade	%	0,00	2.600,00	0,00		
Encargos sociais	%	0,00	2.600,00	0,00		
Total por operário				2.600,00		
Total do efetivo	homem	2	2.600,00	5.200,00		
TOTAL					5.200,00	

375

Contudo, em diligência ao local de prestação de serviços, levantou-se a informação de que os responsáveis técnicos exerciam tais atividades para todos os contratos mantidos pela empresa, seja com a iniciativa privada, seja com a administração pública. Assim, em que pese a planilha de custos contratada tenha apropriado, como custo, a remuneração integral desses empregados, não havia a prestação de serviços de forma exclusiva à administração contratante.

Para esse caso, como os responsáveis técnicos se dedicam a outros contratos mantidos pela empresa, seria necessário ratear os custos respectivos, segundo algum critério. Trata-se, portanto, de custos indiretos. A forma de apropriação destes custos deveria acontecer na forma de uma alíquota estimada/arbitrada para fazer frente, não somente a essa despesa em particular, mas a todas as outras que podem ser classificadas dentro do mesmo gênero. O que significa, concretamente, apropriar os custos dos responsáveis técnicos de forma parcial, porquanto o labor dedicado à administração contratante não seja integral.

Para fins de estimar a alíquota percentual a ser incluída na planilha a título de custos indiretos, sugere-se a realização de ampla pesquisa de mercado, notadamente em contratos mantidos com a administração pública de igual ou semelhante objeto.

LUCROS

Sem adentrar em definições teóricas, ou rigorosas, podemos definir o lucro como a remuneração pelo exercício de determinada atividade econômica, em termos amplos. A sua inserção, em uma planilha de custos, dá-se, normalmente, na forma de uma alíquota incidente sobre os custos diretos e indiretos, ou seja, sobre todos os custos lançados e arrolados.

Para a definição dessa alíquota, assim como para a definição da alíquota a título de custos indiretos, é necessária a realização de ampla pesquisa de mercado, principalmente em contratos mantidos com a administração pública de igual ou semelhante objeto.

No caso específico do lucro, a teoria econômica nos ensina que não existe lucro adicional em mercados competitivos. Traduzir esse corolário para os contratos administrativos significa realçar o

dever da administração em estimular a competição entre os licitantes, de forma a conduzir a taxa de lucros a patamares usuais de mercado.

Exemplo 9: Cobrança de lucro por entidade sem fins lucrativos

Em contratação realizada junto à entidade sem fins lucrativos, observou-se que a administração permitiu que esta inserisse, em sua planilha de custos, um percentual de 10% incidente sobre todos os demais custos arrolados.

Figura 28 - Planilha de custos contratada

Total IV		
V - OUTRAS DESPESAS DIRETAS DO PROJETO		
Descrição	Valor Mensal (R\$)	
Recrutamento, seleção e treinamento e exames médicos	R\$	512,88
Uniformes (camiseta, calça e jaleco)	R\$	932,52
Equipamentos de Proteção Individual (propés, luvas, aventais, tocas e etc...)	R\$	898,18
Insumos (Telefone, Internet, Tonner)	R\$	605,14
Honorários Contábeis	R\$	3.200,00
Recursos Humanos	R\$	2.600,00
Assessoria Jurídica	R\$	2.400,00
Material de expediente	R\$	815,94
Material Higiene e Limpeza (papel higiênico, lenços umedecidos etc)	R\$	3.495,94
Manutenção de Cartão-Ponto	R\$	303,06
PCMSO - Exame Medicos	R\$	312,78
Manutenção Predial (corte de grana, elétrica e hidráulica)	R\$	582,88
Total V	R\$	16.661,32
SUB TOTAL A (I+II+III+IV+V)	R\$	107.703,68
VI - DEMAIS COMPONENTES		
Descrição	%	Valor Mensal (R\$)
Despesas Administrativas/Operacionais	4,0%	R\$ 4.308,15
Taxa administrativa	10,0%	R\$ 10.770,37
		R\$ 15.078,52

Preliminarmente, observa-se que a planilha de custos, retratada na Figura 28 apresenta erro conceitual, ao nominar diversos custos indiretos como “diretos”, caso, por exemplo, de Insumos, Honorários Contábeis, Recursos Humanos, Assessoria Jurídica e Material de expediente. Além desta incorreção, a mesma planilha apresenta uma alíquota estimada/arbitrada a título de custos indiretos, no percentual de 4,0% (Despesas Administrativas Operacionais).

Entende-se que caberia a inserção de custos indiretos, de uma forma (elencando os custos indiretos, um a um) ou de outra (uma alíquota estimada), com preferência para a segunda, porquanto elencar custos indiretos seja tarefa de difícil quantificação.

Fato foi que, não suficiente em lançar diversos custos indiretos como diretos, não suficiente em lançar uma alíquota a título de custos indiretos, observou-se a incidência do percentual de 10% sobre todos os custos elencados, diretos e indiretos, denominado como “taxa administrativa”.

Dado que não é o nome de um item que define a sua natureza, mas a sua finalidade/utilidade, resta claro para o caso em exemplo que o percentual de 10% tem natureza de lucro, pois representou verdadeiro mark-up (diferença entre custos e o preço de venda).

Exemplo 10: Alteração da taxa de lucro em reequilíbrio econômico- financeiro

Ao analisar processo administrativo respectivo à concessão de reequilíbrio econômico-financeiro em favor do contratado, observou-se que a taxa de lucro percentual contida na planilha de custos inicialmente pactuada acabou sendo alterada de forma unilateral.

Figura 29 - Planilha de custos contratada x repactuada

- Planilha de custos contratada:	
VALOR TOTAL DO POSTO DE TRABALHO	R\$ 2.510,75
Valor do Montante A + Montante B	R\$ 2.310,98
Impostos 6,8%	R\$ 170,68
VALOR DO LUCRO LÍQUIDO	R\$ 29,09
- Planilha de custos repactuada:	
VALOR TOTAL DO POSTO DE TRABALHO	R\$ 3.099,26
Valor do Montante A + Montante B	R\$ 2.642,23
Impostos 10,21%	R\$ 316,44
VALOR DO LUCRO LÍQUIDO	R\$ 140,60

Conforme demonstra a Figura 29, o contratado ofertou o melhor preço à administração, incluindo, em sua proposta, o valor de lucro no montante de R\$ 29,09, o que representou a alíquota de 1,15%. Após o reequilíbrio concedido pela administração, no entanto, a planilha de custos passou a contar com o valor de lucro de R\$ 140,60, o que representava 4,53% de alíquota. Assim, tanto em termos absolutos, como em termos relativos, constatou-se o aumento de valores a título de lucro.

Em primeiro lugar, importante registrar que, em seu pedido de reequilíbrio econômico-financeiro, o contratado não solicitou a revisão dos valores recebidos como lucro ou taxa de lucro. Nem poderia, em realidade, pois ausente qualquer fundamento jurídico ou econômico a permitir esta situação. A Lei de Licitações, vale lembrar, não elenca entre as causas que ensejam a concessão de reequilíbrio o baixo padrão remuneratório obtido pela empresa, a partir de certame licitatório.

De outro lado, o lucro inicialmente ofertado, pelo contratado, foi obtido a partir de intenso competitivo, de forma que o valor foi estabelecido com o intuito de vencer o certame para realizar a contratação. Assim sendo, o comportamento contraditório do contratado feriu a boa-fé objetiva esperada nas relações contratuais: para vencer o certame, ante os demais interessados, o valor estava adequado e era verdadeiro; para executar o contrato, ante a administração, o valor passa a ser insuficiente.

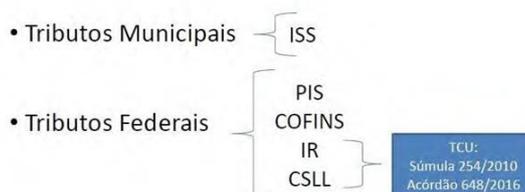
Uma vez mais, foi ineficiente a administração em avaliar a planilha de custos apresentada pelo contratado, durante o processo de reequilíbrio econômico-financeiro.

TRIBUTOS

São os valores referentes ao recolhimento de impostos e contribuições incidentes sobre o faturamento da empresa, nos termos da legislação vigente.

A figura 30, a seguir, resume os principais tributos componentes da planilha de custos.

Figura 30 - Tributos



a) ISS

O Imposto Sobre Serviços - ISS é um tributo de competência municipal. Sua alíquota será de, no mínimo, 2,00% e, no máximo, de 5,00%.

b) IR e CSLL

Em relação aos tributos federais, a Súmula nº 254/2010 do TCU veda a inclusão do Imposto de Renda - IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no orçamento-base (planilha de custos paradigma) da licitação, por serem de natureza personalística. Em vista disso, muitos pensavam que tais custos também não poderiam ser expressos nas propostas dos licitantes e nas planilhas de custos contratadas, conseqüentemente. Pairava a dúvida se as discriminações, desses tributos, ensejavam, por si só, prejuízo ao erário e pedidos de glosa dos valores respectivos.

O Acórdão TCU nº 648/2016, no entanto, deixou claro que a discriminação de IR e CSLL não acarretaria prejuízo ao erário, necessariamente, desde que os preços praticados estejam de acordo com os paradigmas de mercado. Esse julgado pacificou, portanto, o entendimento de que para orçar os valores de referência de determinada licitação não deve a administração discriminar esses tributos, mas os interessados podem incluí-los em suas propostas.

Na opinião deste autor é um grande contrassenso. E, principalmente, induz a administração a confeccionar orçamentos com alíquotas globais e genéricas, o que é expressamente vedado pela Lei de Licitações.

c) PIS e Cofins

Não contando com o IR e CSLL, restou, à administração, incluir na planilha a contribuição ao PIS e a Cofins. As alíquotas desses tributos estarão atreladas ao regime de tributação da empresa.

Se a empresa for optante pelo Simples, haverá o pagamento de uma única alíquota cuja participação de PIS e Cofins se dará de acordo com o previsto nos anexos da Lei Complementar nº 123/2006. Caso a empresa seja optante pelo lucro, presumido como forma de tributação, a alíquota será cumulativa de 0,65% para PIS e de 3,00% para Cofins, cuja base de cálculo é a receita bruta da empresa (Lei Federal nº 9.718/1998). Caso a empresa seja optante pelo lucro real, a alíquota de ambos os tributos será não-cumulativa, de 1,65% e de 7,60%, respectivamente (Lei Federal nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

A respeito da cumulatividade, vale explicar que um tributo é cumulativo quando incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivos, inclusive sobre o próprio tributo, anteriormente, pago. Por outro lado, diz-se que o tributo é não-cumulativo, quando é possível abater, na etapa subsequente dos processos produtivos, o tributo pago/recolhido na etapa anterior.

Isso implica que, não necessariamente, o valor recolhido pela empresa optante pelo lucro presumido a título de Cofins (alíquota de 3,00%) será menor que o valor recolhido a mesmo título, por uma empresa enquadrada como lucro real (alíquota de 7,60%), mesmo que a alíquota nominal seja mais elevada.

Enfatiza-se, neste momento, que as alíquotas que devem constar em uma planilha de custos, proposta por empresa optante pelo lucro real, obviamente, não podem ser as alíquotas nominais estabelecidas pela legislação (PIS = 1,65%, Cofins

= 7,60%). Por ser um tributo não cumulativo, devem constar as alíquotas efetivas de cada empresa, as quais expressem as deduções praticadas por ela na aferição do tributo a ser pago.

Exceção à regra são as empresas prestadoras do serviço de vigilância, as quais, por expressa determinação legal, são obrigadas a incidência cumulativa do PIS e Cofins (Lei Federal nº 10.637/2003, artigo 8º, inciso I), ainda que optantes pelo lucro real.

Assim, sempre que uma empresa declarar-se optante pelo lucro real e inserir as alíquotas nominais de 1,65% e 7,60%, tal fato, por si só, será um indício de irregularidade a demandar uma análise mais minuciosa sobre o caso.

Por fim, importante referir que, como regra geral, será mais vantajosa às empresas prestadoras de serviço, do ponto de vista tributário, a opção pelo Simples Nacional ou pelo lucro presumido, quando possível e nesta ordem. Somente as empresas com faturamento acima de R\$ 78 milhões estão obrigadas ao lucro real²².

²² Lei Federal nº 9.718/1998, artigo 14.

Exemplo 11: Inserção incorreta de alíquota tributária na planilha de custos

Ao realizar a análise de determinada contratação, realizada pela administração, constatou-se a inserção de alíquota de ISS em percentual errado (a maior) que o estabelecido pela legislação municipal. A constatação do equívoco foi possível a partir da observação das notas fiscais emitidas pela empresa contra o ente público contratante, as quais estavam documentadas junto à liquidação da despesa.

Figura 31 - Planilha de custos contratada

Total VI		5 % do Total
VII - Tributos		
Descrição	Valor Mensal	
ISSQN	R\$2.530,18	
VALOR TOTAL MENSAL DA PROPOSTA	R\$53.133,04	

- Nota fiscal emitida pela empresa:

802-INSTRUÇÃO, TREINAMENTO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, AVALIAÇÃO DE CONHECIMENTO DE QUALQUER NATUREZA						
Valor do Serviço (R\$)	R\$	Dedução (R\$)	Dedução (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Valor do ISS (R\$)
1.714,00	10,00	0,00	0,00	17.140,00	2,00	342,80
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 17.140,00						

A irregularidade constatada somente foi possível porque a administração pública contratante foi ineficiente em avaliar a proposta realizada pelo contratado.

FORMAS DE CÁLCULO

A depender de como as alíquotas respectivas aos custos indiretos, tributos e lucro são conjugadas, chegam-se a valores totais diferentes para determinado serviço, ou seja, a preços de vendas diferentes.

Para introdução e discussão sobre as formas de realizar esses cálculos, serão demonstradas as três maneiras comumente utilizadas em planilhas de custos. São elas: o método apregoadado pela IN nº 05/2017 (guia para as licitações realizadas pela administração federal em terceirizações de serviços), o método estatuído pelo Acórdão TCU nº 2.369/2011 (direcionado a obras e serviços de engenharia) e o método a que chamaremos aqui de "usual", dada a sua ocorrência frequente em licitações e contratos administrativos.

A figura a seguir resume as fórmulas respectivas:

Figura 32 - Fórmulas de cálculo dos Custos Indiretos, Tributos e Lucro (CITL)

- IN nº. 05/2017 - Administração Federal:	$CITL = \frac{1 + CI}{1 - T - L} = \%$
- Acórdão TCU 2.369/2011 (adaptado):	$BDI = \frac{(1 + CI) \cdot (1 + L)}{(1 - T)} - 1$
- Usual em Licitações e Contratações:	$CITL = \{(1 + CI) \cdot (1 + L)\} \cdot (1 + T)$

Para fins de ilustração da diferença entre as formas de cálculo, utilizaremos os valores de uma planilha de custos hipotética.

Tabela 13 - Planilha de custos hipotética

Mão-de-obra vinculada à execução contractual (valor por empregado)	(R\$)
Módulo 1 – Composição da Remuneração	1.202,21
Módulo 2 – Benefícios Mensais e Diários	456,42
Módulo 3 – Encargos Sociais e Trabalhistas	127,72
Módulo 4 – Insumos Diversos (uniformes, materiais, equipamentos e outros)	0,00
Subtotal (Custos Diretos = 1+2+3+4)	2.554,45
Módulo 5 – Custos Indiretos, Tributos e Lucro	Percentual
5.1 Custos Indiretos	5,00%
5.2 Lucro	8,00%
5.3 Tributos	8,00%
5.3.1. PIS	0,65%
5.3.2. COFINS	3,00%
5.3.2. ISS	3,00%

A seguir, aplica-se, às formulas descritas na Figura 32, a planilha de custos hipotética.

- I. IN nº. 05/2017: $\frac{1+0,05}{1-0,08-0,0665} = 1,2302$;
- II. Acórdão TCU nº 2.369/2011 (adaptado): $\frac{(1+0,05).(1+0,08)}{1-0,0665} = 1,2147$;
- III. Usual: $(1 + 0,05). (1 + 0,08). (1 + 0,0665) = 1,2094$.

Conforme se verifica, as diferentes técnicas de composição levariam a valores totais distintos, ainda que se utilizem os mesmos parâmetros. No entanto, uma das técnicas se mostra mais adequada perante as demais, qual seja, a fórmula defendida pelo Acórdão do TCU. Os motivos para esta escolha encontram-se a seguir descritos.

a) A Fórmula “Usual”

O método usual apresenta uma relevante distorção no cálculo dos tributos. Vejamos, à luz dos mesmos parâmetros, na planilha de custos hipotética anteriormente utilizada.

Tabela 14 - Cálculo do CITL – método usual

Mão-de-obra vinculada à execução contratual (valor por empregado)	R\$	Memorial de Cálculo
Subtotal (Custos Diretos = 1+2+3+4)	2.554,45	
Módulo 5 – Custos Indiretos, Tributos e Lucros		
Custos Indiretos (5,00%)	127,72	=2.554,45 x 0,05
Lucros (8,00%)	214,57	=(2.554,45+127,72) x 0,08
Subtotal	2.896,74	=2.554,45+127,72 + 214,57
Tributos (6,65%)	192,63	=2.896,74 x 0,0665
Total Geral	3.089,37	=2.896,74 + 192,63

Em primeiro lugar, observa-se que a alíquota obtida pela fórmula exposta na Figura 32, retro, possibilita a obtenção do custo total a partir da multiplicação do total de custos diretos por um coeficiente. Ou seja, multiplicando-se R\$ 2.554,45 pelo coeficiente 1,2094, chega-se ao montante de 3.089,37, o mesmo discriminado na Tabela 14.

Como se verifica, o total de tributos, calculado para o exemplo em comento é de R\$ 192,63. Contudo, se partirmos do total geral da planilha, ou seja, do custo total do serviço (R\$ 3.089,37), e aplicarmos a alíquota respectiva (6,65%), obter-se-á o valor de R\$ 205,44, valor este superior ao constante na planilha a título de tributos. Na prática, por um simples equívoco de método, haveria um prejuízo ao contratado, pois o custo previsto na planilha é incompatível ao custo real por este suportado. Para corrigir essa inconsistência, a alíquota de tributos deve constar no denominador, ou seja, os tributos devem ser calculados “por dentro”.

b) A fórmula da IN nº 05/2017

A fórmula utilizada como referência, pela administração federal, resolveu a inconsistência do valor total dos tributos, pois, como se nota, tais alíquotas estão previstas no denominador – ou calculadas “por dentro”. Ocorre, no entanto, que há equívoco em permitir que a alíquota relativa ao lucro também seja calculada no denominador. O resultado é uma distorção do valor do lucro. A figura a seguir apresentará um exemplo a respeito.

Figura 33 - Cálculo CITL – IN nº 05/2017

Base de Cálculo - Custo Direto (1+2+3+4) (R\$)			2.554,45	
Rubrica	IN nº. 05/2017 (ISS=3,00%)	R\$	IN nº. 05/2017 (ISS=5,00%)	R\$
	(%)		(%)	
Custos Indiretos	5,00% sobre CD	127,72	5,00% sobre CD	127,72
Lucro	8,00%	251,40	8,00%	257,44
PIS	0,65%	20,43	0,65%	20,92
Cofins	3,00%	94,28	3,00%	96,54
ISS	3,00%	94,28	5,00%	160,90
Total "BDI"	23,02%	3.142,56	25,97%	3.217,96

A figura anterior demonstra uma situação hipotética de variação do custo tributário relativo ao ISS, de 3,00% para 5,00%. Ao conceder reequilíbrio econômico- financeiro ao contratado, justamente para compensar esse custo adicional em relação ao inicialmente pactuado, observa-se que, por uma simples questão de método/fórmula, a alteração do custo de ISS de 3,00% para 5,00% altera conjuntamente o valor absoluto do lucro pago ao contratado, em que pese a alíquota contratada a tal título não tenha se alterado. No exemplo retratado, é possível constatar o aumento do lucro de R\$ 251,40 para R\$ 257,44, sem qualquer amparo jurídico ou econômico.

Por esse motivo, o método utilizado como referência, pela administração federal, também deve ser descartado, pois implica distorção do valor do lucro absoluto, em caso de alteração da alíquota tributária.

Assim, restou a fórmula adaptada do Acórdão TCU nº 2.369/2011, no qual o lucro encontra-se no numerador e os tributos encontram-se no denominador, sendo calculados “por dentro”.

7.3 CONCLUSÃO

O presente capítulo demonstrou que a planilha de custos é instrumento primário de planejamento, de avaliação, de controle e de fiscalização das contratações de serviços, realizadas pela administração pública, para o caso específico de cedência de mão de obra (terceirização). O conhecimento básico sobre a forma de inserção dos custos relativos a cada módulo, anteriormente exposto, permite avaliar a legitimidade dos custos contratados pela administração em seus aspectos

mais relevantes. Quando se conhece a lógica por de trás da composição de uma planilha de custos, independentemente do método de exposição de seus fatores, os controles administrativos tornam-se, por fim, mais efetivos, eis que exercidos com maior propriedade por seus responsáveis. Os riscos relacionados à contratação de proposta desvantajosa (seja por sobrepreço, ou seja por valor inexecutável), portanto, serão reduzidos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Federal nº 8.212**, de 24/07/1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. **Lei Federal nº 8.666**, de 21/07/1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666compilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. **Lei Federal nº 9.718**, de 27/11/1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. **Lei Federal nº 10.637**, de 30/12/2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 31 mar.2021.

_____. **Lei Federal nº 10.833**, de 30/12/2002. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 31 mar.2021.

_____. **Lei Complementar Federal nº 123**, de 14/12/ 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. **Manual de orientação de preenchimento da planilha analítica de composição de custos e formação de preços constantes no Anexo III da Instrução Normativa nº 2, de 30/04/ 2008 alterado pela Portaria Normativa 7, de 9/03/2011**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. - Brasília: MP, 2011. Disponível para consulta em <http://www.comprasnet.gov.br/publicacoes/manuais/Manual_preenchimento_planilha_de_custo_-_27-05-2011.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. **Instrução Normativa nº 02**, de 30/04/ 2008. Dispõe sobre regras e diretrizes para a contratação de serviços, continuados ou não. Disponível para consulta em <http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/in/in02_30042008.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Gestão. **Instrução Normativa nº 05**, de 26/05/2017. Dispõe sobre as regras e diretrizes do procedimento de contratação de serviços sob o regime de execução indireta no âmbito da Administração Pública federal direta,

autárquica e fundacional. Disponível para consulta em < https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20239255/do1-2017-05-26-instrucao-normativa-n-5-de-26-de-maio-de-2017-20237783>. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.753/2008** - Plenário. Relator: Ministro Marcos Vinícios Vilaça. Sessão de 20/08/2018. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. _____. **Súmula 254/2010. Acórdão nº 625/2010** - Plenário. Relator: Augusto Nardes. Sessão de 31/03/2010. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. _____. **Acórdão nº 3.006/2010** - Plenário. Relator: Ministro Valmir Campelo. Sessão de 10/11/2010. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. _____. **Acórdão nº 2.369/2011** - Plenário. Relator: Ministro Marcos Bemquerer. Sessão de 31/08/2011. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. _____. **Acórdão nº 1.186/2017** - Plenário. Relator: Ministro Augusto Sherman. Sessão de 07/06/2017. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 31 mar. 2021.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Orientação Técnica Serviços de Coleta de Resíduos Sólidos Domiciliares – Projeto, Contratação e Fiscalização. 2. ed., (2019). Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/publicacoes/orientacoes_gestores/OT%20-%20Coleta%20de%20Res%EDduos%20S%F3lidos%20V4_0.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2021.

SINAPI. Índice da Construção Civil. **SINAPI - Encargos Sociais sem Desoneração – a partir de outubro 2018**. Disponível em <http://www.caixa.gov.br/Downloads/sinapi-encargos-sociais-sem-desoneracao/SINAPI_Encargos_Sociais_A_PARTIR_DE_OUTUBRO_2018.pdf> Acesso em: 31 mar. 2021.

8 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Aline Michele Buss Pereira
Andréia de Oliveira dos Santos
Carolina da Conceição
Gustavo Adolfo Carrozzino

8.1 INTRODUÇÃO

Nas auditorias realizadas pelos Auditores Públicos Externos com formação em Bacharelado em Ciências Atuariais nos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, constatou-se que os órgãos municipais de Controle Interno carecem de um conhecimento técnico mais consistente sobre a matéria previdenciária.

Os RPPS estão sujeitos às mesmas instâncias de controle dos demais órgãos públicos, sendo eles:

- Controle Social
- Controle Interno
- Controle Externo

O Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União traz uma boa definição de Controle Social.

O controle social das ações dos governantes e funcionários públicos é importante para assegurar que os recursos públicos sejam bem empregados em benefício da coletividade. É a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão pública na execução das políticas públicas, avaliando os objetivos, processos e resultados.²³

Desta forma, torna-se fundamental que o Município divulgue em seu sítio eletrônico as informações referentes ao seu RPPS, dando publicidade e transparência de seus atos, de forma que qualquer servidor (ou mesmo qualquer cidadão) possa exercer o controle social.

O Controle Interno do RPPS é realizado por todo sistema de controle interno do ente federativo. Pode ter como responsável um órgão pertencente à Administração Indireta do município (normalmente quando o RPPS é organizado como um Fundo Previdenciário do Poder Executivo) e/ou pela Unidade de Controle Interno vinculada à Administração Direta.

Oliveira (2019, p. 240) assim define:

Dos vários níveis de agregação de atividades e terminologias empregadas no controle interno, três merecem destaque: Sistema de Controle Interno; Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno

²³ <https://portaldatransparencia.gov.br/pagina-interna/603399-control-social>, acesso em 12/02/2023

e Unidade de Controle Interno. Ainda que não haja unanimidade nesses conceitos, tanto por parte da academia quanto das instituições, pode-se afirmar que há um consenso em relação às finalidades e atribuições.

Assim, Sistema de Controle Interno caracteriza-se pelo conjunto de partes que, de forma coordenada, concorrem para um fim comum, com enfoque sistêmico, envolvendo todas as unidades administrativas que executam procedimentos dentro de um determinado Sistema Administrativo, visando à eficiência operacional, a aderência às normas e à salvaguarda de ativos, a exemplo do sistema orçamentário, que passa pelo planejamento, elaboração, execução e controle do orçamento.

O Controle Externo é realizado pelo poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. Este último realiza o controle por meio da fiscalização dos atos de gestão de seus jurisdicionados, da análise de documentos oficiais e de auditorias.

Por fim, a Secretaria do Regime Próprio e Complementar (SRPRC) do Ministério da Previdência Social, conforme disposto no inciso I do art. 9º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, também exerce o controle dos RPPS por meio de orientação, supervisão, fiscalização e acompanhamento destes.

Em 2018, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas – Atricon publicou a Resolução Atricon nº 05, de 30 de novembro de 2018, visando o desenvolvimento e o aprimoramento dos controles sobre os RPPS. Dentre as principais justificativas para as diretrizes, destacamos:

12. Fomentar a qualificação constante de todos os que participam de forma direta ou indireta da gestão dos RPPS, tais como: gestores, conselheiros, controladores internos, vereadores, prefeitos, governadores, secretários, membros e servidores dos Tribunais de Contas, com o objetivo de proporcionar o avanço nas principais áreas afetas ao regime, a exemplo da gestão atuarial, investimentos, folha de pagamento, benefícios previdenciários, contabilidade pública e normas gerais.

O controle, como um todo, é mais eficiente quando as três instâncias realizam as atividades de forma complementar, evitando o desperdício de tempo e recursos humanos com a duplicidade de análises.

Desta forma, este treinamento vem propor que o Controle Interno realize o controle de procedimentos mais simples, rotineiros e tempestivos. Este controle é um dos mais importantes, pois aborda pontos cruciais para a efetividade da gestão do RPPS. Ainda, por estar mais próximo às ações do dia-a-dia da administração municipal, esta instância de controle pode tomar providências tempestivas no sentido de evitar o prejuízo causado por atos indevidos.

8.2 O QUE É UM RPPS

Conforme consta no sítio eletrônico da SRPRC/MP:

Os servidores públicos titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possuem direito a Regime Próprio de Previdência Social conforme está previsto no art. 40 da Constituição Federal.

Os regimes próprios são instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos de acordo com as normas estabelecidas na Lei nº 9.717/98, que iniciou a regulamentação desses regimes. A partir da instituição do regime próprio, por lei, os servidores titulares de cargos efetivos são afastados do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

Além disso, o art. 2º da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, apresenta o seguinte conceito:

II - Regime Próprio de Previdência Social - RPPS: o regime de previdência instituído no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios até 13 de novembro de 2019, data de publicação da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, que assegure, por lei, aos seus segurados, os benefícios de aposentadorias e pensão por morte previstos no art. 40 da Constituição Federal;

8.3 QUEBRA DE PARADIGMA – UM NOVO OLHAR SOBRE O CONTROLE INTERNO DOS RPPS

Desde a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, a gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social vem se profissionalizando, com o aumento das normas regulatórias, aumento de oferta de serviços de consultoria financeira, jurídica e atuarial, aumento da oferta de fundos de investimentos direcionados exclusivamente para os RPPS, aumento da oferta de cursos, palestras, treinamentos e estudos específicos sobre o tema, bem como o aumento da amplitude do Controle Externo.

Neste sentido, torna-se imperioso que estes órgãos sejam geridos e controlados por profissionais competentes, com a adequada formação para o desempenho das funções.

A Resolução Atricon nº 05, 30 de novembro de 2018 coloca como um de seus objetivos:

13. Promover a reflexão sobre o melhor modelo de estruturação da unidade de fiscalização dos Tribunais de Contas, com recomendação para a instituição de unidade que proporcione a atuação de forma especializada sobre a matéria de Previdência Social, a fim de que as equipes técnicas possam adquirir conhecimentos específicos sobre áreas sensíveis.

Oliveira (2019, pp.243/244) ressalta a importância desta previsão.

(...) mesmo não tendo o instituto de previdência um controlador interno específico, devem ser estabelecidos procedimentos de controle inerentes à previdência, envolvendo todas as áreas, capazes de detectar e prevenir erros, irregularidades e fraudes e contribuir com a busca da eficiência administrativa.

As normas e diretrizes aplicáveis à gestão dos regimes próprios estão cada vez mais complexas, tornando a gestão (e controle) de um RPPS uma atividade cada vez mais específica.

Apenas para citar um exemplo: a Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, que dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos RPPS, possuía 30 artigos. Essa norma foi substituída pela Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018, que possuía 87 artigos e 10 Instruções Normativas. Esta portaria foi elaborada por um Grupo de Trabalho composto por 18 integrantes da Secretaria de Previdência - SPREV do Ministério da Fazenda, Conselho Nacional de Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social – CONAPREV, Instituto Brasileiro de Atuária – IBA, Tribunais de Contas dos Estados e Municípios) indicados pela Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas – ATRICON) e Confederação Nacional de Municípios – CNM.

Mais recentemente, a portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022 consolidou 87 normas, contando com 285 artigos e 14 anexos.

Assim, para que o Controle Interno possa contribuir com a busca da eficiência administrativa, torna-se necessário que sua atuação não se limite às atividades meio dos RPPS, mas avance sobre as atividades fim, demandando do Controle Interno uma carga de trabalho técnico mais robusta e especializada.

8.4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE

O Controle Interno deve utilizar todos os instrumentos disponíveis para realizar o controle das atividades fim do RPPS, sejam eles documentos internos da Administração, ou sistemas de órgão externos.

8.4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial do ente federativo é o relatório que irá registrar a situação previdenciária em 31 de dezembro. Este documento deverá ser solicitado para verificar a consistência da informação registrada no Passivo Atuarial do RPPS.

8.4.2 Balanço da Receita

O Balanço da Receita é o relatório que irá registrar as receitas de contribuição patronal, dos servidores ativos, aposentados e pensionistas, dos Termos de Acordo de Parcelamento, que deverão ser confrontados com os valores declarados no DIPR.

8.4.3 Relatório de Folha de Pagamento

O Relatório de Folha de Pagamento é o documento que irá detalhar as rubricas referentes ao pagamento dos servidores ativos e afastados, que servirão para a verificação da consistência do cálculo da base de aplicação das alíquotas de contribuição previdenciária.

8.4.4 CADPREV

O CADPREV é o Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social, pelo qual os regimes próprios enviam as informações sobre seus investimentos, repasses de contribuição previdenciária, parcelamentos, avaliação atuarial, certificado de previdência social, entre outros.

O acesso é feito por meio do seguinte sítio eletrônico:

<https://cadprev.previdencia.gov.br>

8.4.5 Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP

O CRP está previsto no Decreto Federal nº 3.788, de 11/04/2001, bem como na Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022. É um documento que atesta o cumprimento dos critérios e exigências estabelecidos na Lei Federal nº 9.717/1998. Ou seja, atesta que o ente federativo segue normas de boa gestão, de forma a assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados²⁴.

O CRP é emitido com validade de 180 dias, condicionado ao atendimento de todos os critérios estabelecidos por esses diplomas legais e ao envio dos seguintes demonstrativos, todos previstos no artigo 241, inciso XVI, da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022:

²⁴ Fonte: <http://www1.previdencia.gov.br/sps/app/crp/cartilhaCRP.html>

- Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasse -DIPR – inciso V, linha ‘b’;
- Demonstrativo de Aplicações e Investimentos de Recursos -DAIR – inciso, IV, linha ‘b’;
- Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial - DRAA – inciso III, alínea ‘b’;
- Demonstrativo da Política de Investimentos - DPIN – inciso IV, alínea ‘a’.

8.4.6 Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses - DIPR

O DIPR é um documento, exigido pela SRPRC/MP, disponibilizado no sistema CADPREV pelos RPPS, com informações sobre receitas e despesas previdenciárias com informações mensais por competência.

O DIPR poderá auxiliar na análise dos recursos repassados ou não ao RPPS, pois possui as seguintes informações: receitas (contribuições, aportes, parcelamentos), despesas (benefícios e despesas administrativas), folha de pagamento x base de cálculo para contribuição, pagamentos diretos (dedução no repasse de contribuição), e número de segurados (ativos, aposentados e pensionistas).

Este demonstrativo possui informações mensais, porém seu envio é bimestral, conforme Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, art. 241, inciso V, item ‘b’. O prazo para o envio é até o último dia do mês subsequente ao término do bimestre, isto é:

- 1º bimestre – 31 de março;
- 2º bimestre – 31 de maio;
- 3º bimestre – 31 de julho;
- 4º bimestre – 30 de setembro;
- 5º bimestre – 30 de novembro; e,
- 6º bimestre – 31 de janeiro do ano seguinte.

8.4.7 Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos - DAIR

O DAIR é um documento, exigido pela SRPRC/MP, disponibilizado no sistema CADPREV pelos RPPS, com informações sobre as aplicações financeiras e os investimentos realizados. O envio deste relatório é mensal, com prazo de entrega até o final do mês posterior ao da sua competência, conforme Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, art. 241, inciso IV, item ‘b’.

O DAIR poderá auxiliar na análise do enquadramento legal das aplicações financeiras, conforme Resolução CMN nº 4.963, de 25 de novembro de 2021, assim como demonstrar o valor total investido e o valor por cada modalidade de investimentos, conforme declaração do RPPS.

8.4.8 Demonstrativo da Política de Investimentos - DPIN

O DPIN é um documento, exigido pela SRPRC/MP, disponibilizado no sistema CADPREV pelos RPPS, com informações sobre a elaboração da política de investimentos em atendimento as normas do Conselho Monetário Nacional - CMN), com periodicidade anual de envio. A partir de 2019, o prazo de envio do DPIN do ano posterior (por exemplo, DPIN-2020) passou a ser o último dia do exercício (por exemplo, 31/12/2019).

8.4.9 Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA

O DRAA é um documento elaborado em conformidade com os atos normativos da SRPRC/MP, exclusivo de cada RPPS, que demonstra, de forma resumida, as características gerais do plano de benefícios, da massa segurada pelo plano e os principais resultados da avaliação atuarial, conforme anexo VI da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, item XIV.

Da mesma forma que o DPIN, o envio do DRAA é anual, e deve ser enviado até o dia 31 de março, conforme Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, art. 241, inciso III, item 'b'.

8.5 SUGESTÃO DE ITENS A CONTROLAR

8.5.1 CRP

O Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP foi disciplinado pela Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, e atesta o cumprimento dos critérios e exigências estabelecidos na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, pelo RPPS. Em outras palavras, atesta que o ente federativo segue normas de boa gestão, de forma a assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados.

Este certificado é fornecido pela SPREV/ME, e é exigido²⁵ nos casos de:

- i. realização de transferências voluntárias de recursos pela União;
- ii. celebração de acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como recebimento de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da Administração Direta e Indireta da União; e
- iii. liberação de recursos de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais.

É importante destacar que, a partir da reforma previdenciária implementada no país após a vigência da Emenda Constitucional nº 103, de 13 de novembro de 2019, a Constituição Federal passou a prever a necessidade de CRP vigente para os regimes próprios em seu inciso XIII do artigo 167:

Art, 167. São vedados:

(...)

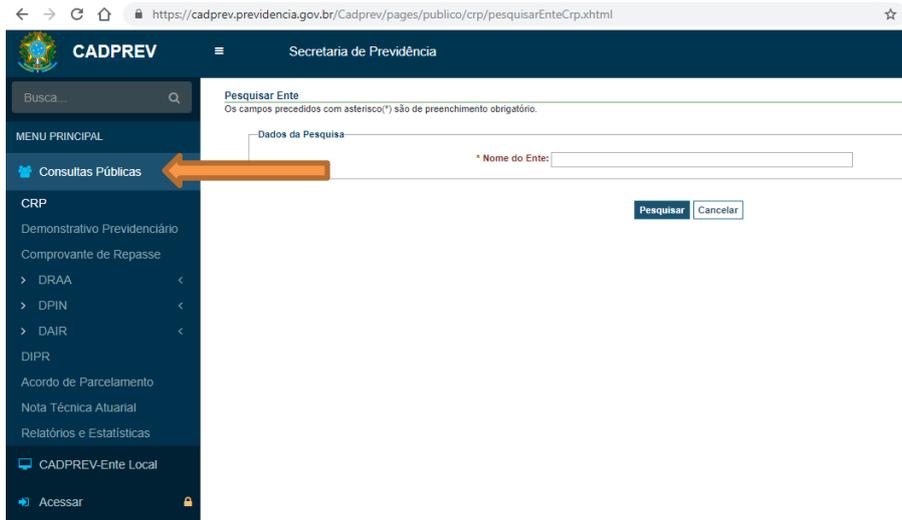
XIII - a transferência voluntária de recursos, a concessão de avais, as garantias e as subvenções pela União e a concessão de empréstimos e de financiamentos por instituições financeiras federais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na hipótese de descumprimento das regras gerais de organização e de funcionamento de regime próprio de previdência social.

O CRP tem a validade de 180 dias e somente poderá ser renovado a partir da data de validade do último CRP emitido. Nesta data, todos os 25 critérios deverão estar com a situação "REGULAR". Assim, é importante fazer o controle do *status* de todos os critérios.

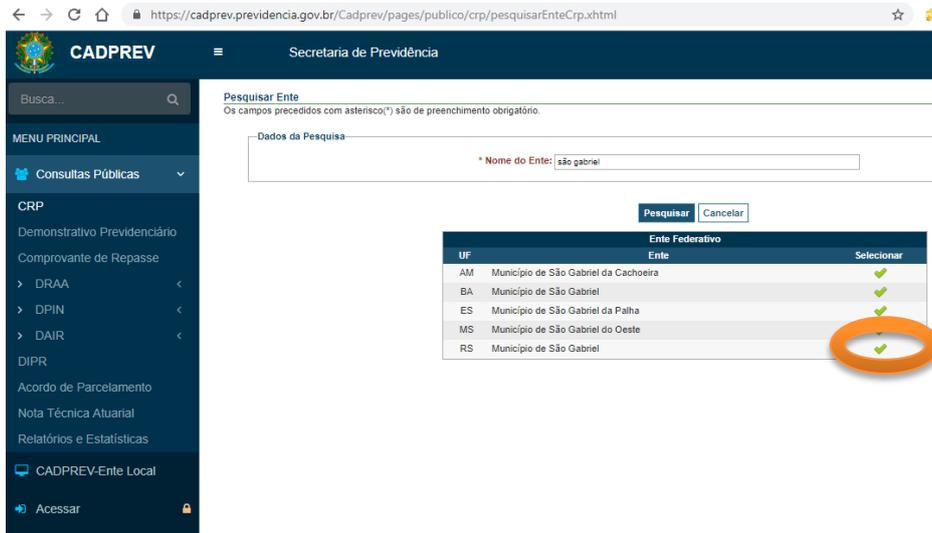
Para tanto, deve-se executar o seguinte passo-a-passo:

- **1º passo:** acessar o CADPREV-Web, e acessar o CRP por meio do menu "Consulta Pública", conforme a ilustração abaixo:

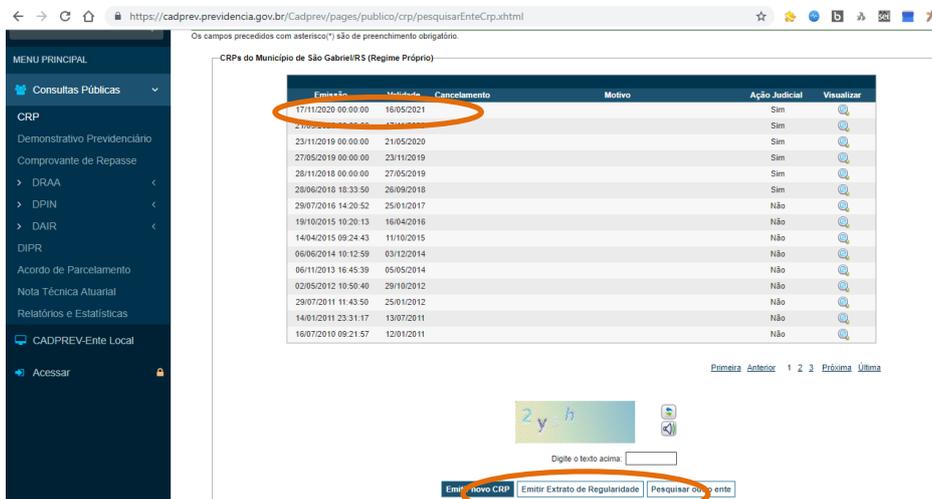
²⁵ Conforme art. 246 da portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022



- **2º passo:** informar o nome do Ente Federativo e selecionar, conforme o exemplo abaixo:



- **3º passo:** Verifique se o último CRP emitido está válido, e visualize o “Extrato de Regularidade”:



Caso o CRP tenha sido emitido administrativamente, é possível verificar o *status* de cada um dos 25 critérios. Entretanto, caso o CRP tenha sido emitido por ação judicial, a “situação” de todos os critérios apresentará a informação: “Decisão Judicial”.

Quando o CRP tiver sido emitido judicialmente, irá constar “SIM” na penúltima coluna da tela anterior, e tal situação enseja uma atuação mais atenta do Controle Interno, de forma a verificar o motivo do não atendimento aos critérios que impediram a emissão do CRP por via administrativa.

8.5.2 Receita

As receitas das contribuições previdenciárias e dos Termos de Acordo de Parcelamento representam o combustível que alimentará o sistema previdenciário. De nada adiantará o RPPS possuir excelência em sua gestão, se o insumo para fazer o sistema funcionar não estiver entrando.

Desta forma, este ponto de controle é um dos mais importantes, e deverá ser realizado de forma perene. De acordo com o §2º do art. 54 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, o plano de custeio deverá ser objeto de contínuo acompanhamento, no qual:

- o ente federativo deverá avaliar periodicamente os seus impactos orçamentários, financeiros e fiscais e adotar medidas para mitigar os riscos do seu não cumprimento;
- a unidade gestora do RPPS deverá estabelecer processo de verificação das bases de cálculo e dos valores das contribuições e aportes repassados pelo ente federativo, tomando as medidas necessárias para cobrança do principal e dos acréscimos legais em caso de atraso nos repasses e para comunicação do descumprimento da obrigação aos órgãos de controle interno e externo e ao Ministério Público competentes; e,
- os Conselhos deliberativo e fiscal deverão verificar, mensalmente, a regularidade do repasse das contribuições e aportes.

Assim, o Controle Interno deverá verificar se tais ações estão sendo realizadas por seus responsáveis. A seguir, serão detalhados os procedimentos para tais ações.

8.5.3 Controle da Consistência da Base de Incidência de Contribuição Previdenciária

O primeiro controle que deve ser feito sobre a receita está na verificação da base de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme citado anteriormente, o RPPS deverá realizar esta verificação. Neste caso, sugere-se que o Controle Interno faça uma verificação periódica desta ação, de forma a atestar a sua conformidade.

De acordo com o art. 12 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, o ente federativo definirá em lei as parcelas que compõem a base de cálculo da contribuição.

Deve-se atentar que a lei poderá prever a inclusão de parcelas pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança ou de cargo em comissão. Entretanto, tal inclusão somente será realizada mediante opção expressa do servidor.

Ainda, haverá contribuição sobre:

- décimo terceiro salário;
- salário-maternidade
- remuneração por incapacidade temporária para o trabalho;
- parcela da gratificação natalina ou abono anual de inativos e pensionistas, que ultrapasse o limite de isenção estabelecido na legislação do ente federativo.

Por outro lado, não incidirá contribuição sobre o valor do abono de permanência.

Assim, deve-se solicitar ao RPPS que informe quais são as VANTAGENS que são consideradas para o cômputo da base de contribuição previdenciária.

Destaca-se que o arquivo de folha de pagamento TCE_4810.txt, que deve ser enviado ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul por meio do Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas – SIAPC, deve conter tal informação, no campo “Indicador de Incidência do RPPS”. O Manual Técnico - Volume V - Arquivos de Dados e Informações digitais que deverão ficar a disposição do TCE/RS Aplicável aos Órgãos, Entidades e Consórcios Públicos municipais regidos pela Lei Federal nº 4.320/64²⁶ traz a instrução para o preenchimento deste campo, conforme:

18 - Indicador de Incidência do INSS – informar se há incidência sobre a vantagem do Regime Geral de Previdência Social. Este campo se aplica às vantagens e deve ser preenchido de acordo com tabela auxiliar:

S = Sim;

N = Não;

X = NSA (não se aplica).

Por exemplo: S, representando Sim em um lançamento de vantagem com incidência do regime geral de previdência social.

Se o campo refere-se ao desconto, ao totalizador ou a outros, preencher com “X” (não se aplica).

Este arquivo deve refletir fielmente os valores constantes do Relatório de Folha de Pagamento, que serve de base para o cálculo da base de incidência de contribuição do ente federativo.

Isto posto, a partir do Relatório de Folha de Pagamento e da legislação do Ente Federativo, é possível fazer a soma dos vencimentos que compõem a base de contribuição, atestando a sua conformidade. Por fim, é preciso verificar, para cada órgão, se esta informação está sendo preenchida corretamente na ETAPA 2 do DIPR, bem como no arquivo TCE_4810.txt.

Além disso, é importante que seja verificado sobre quais valores a legislação municipal prevê a incidência de contribuição sobre os proventos de aposentados e pensionistas, bem como, realizar o acompanhamento de repasse desses valores.

8.5.4 Adimplência / Tempestividade de Contribuição

Após a garantia de que a base de incidência de contribuição está correta, a próxima etapa é verificar se a contribuição está sendo repassada ao RPPS, se o repasse está sendo realizado dentro do vencimento e, caso contrário, se o órgão inadimplente está repassando o valor devido com a aplicação da multa, juros e correção monetária previstos na legislação municipal.

Conforme citado anteriormente, o inciso III do §2º do art. 54 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, os conselhos deliberativo e fiscal deverão verificar, mensalmente, a regularidade do repasse das contribuições e aportes.

Primeiramente, deve-se verificar na legislação vigente do ente federativo as seguintes informações:

- Alíquota de contribuição patronal;
- Alíquota de contribuição dos servidores ativos, aposentados e pensionistas;
- Alíquota de contribuição extraordinária (Custo Suplementar);
- Data limite para repasse das contribuições; e,

²⁶Disponível em http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siapc/manuais.

- Multa, juros e atualização monetária para pagamentos realizados após a data de vencimento.

De posse de tais informações, é necessário verificar a contribuição devida, aplicando as alíquotas de contribuição sobre a base de incidência de contribuição, para cada órgão da administração direta e indireta, para cada competência.

Para verificar o repasse correto e tempestivo, pode-se confrontar estes cálculos com as informações registradas no “RAZÃO DA RECEITA” da Unidade Gestora do RPPS, conforme o exemplo a seguir:

Estado do Rio Grande do Sul Razon da Receita
 Prefeitura Municipal de [REDACTED]

Unidade Gestora: R.P.P.S. - [REDACTED]

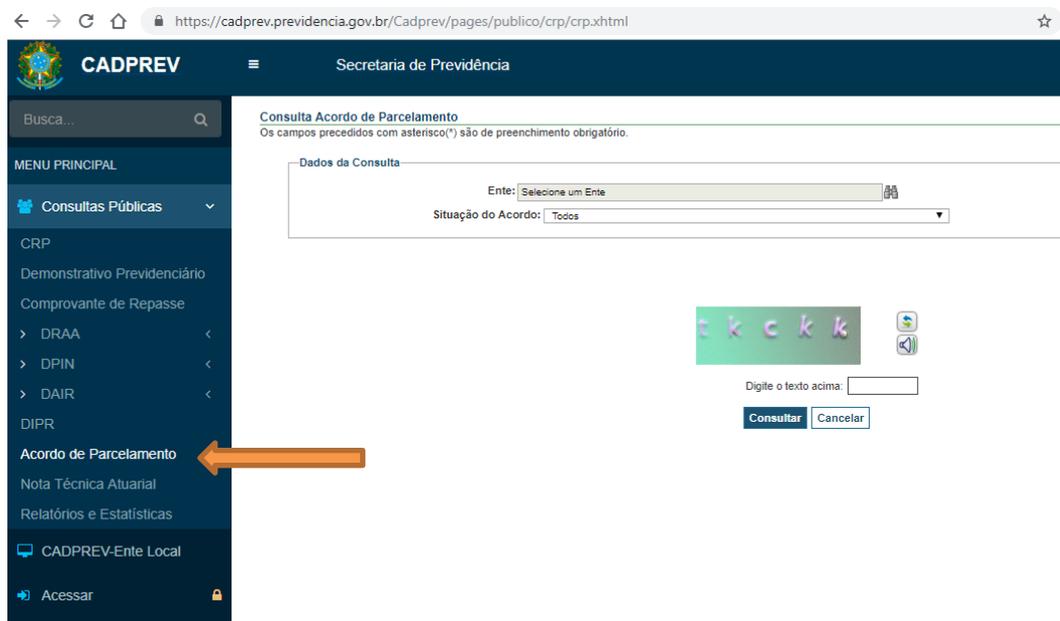
Conta = 141 - Contribuicao Patronal RPPS - Executivo - 1.2.1.0.04.1.1.01.00.00

550826	08/08/18	Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018	3639 Caixa Economica Federal - [REDACTED]	1.362.666,70-
550836		Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018 TX ADM	3640 CEP - [REDACTED] - Taxa de Administra	65.245,60-
550846		Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018 INATIVOS	3639 Caixa Economica Federal - [REDACTED]	43.653,93-
550856		Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018 PENSIONISTAS	3639 Caixa Economica Federal - [REDACTED]	1.061,24-
550866		Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018 BENEFICIOS AUX. DOENCA	3639 Caixa Economica Federal - [REDACTED]	33.248,37-
550876		Arrecadacao da Receita PATRONAL JUL-2018 BENEFICIOS AUX. MATERNIDADE	3639 Caixa Economica Federal - [REDACTED]	3.907,88-
Arrecadado no dia :				1.509.783,72-

Por fim, é preciso verificar, para cada órgão, se esta informação está sendo preenchida corretamente na ETAPA 3 do DIPR.

8.5.5 Adimplência / Tempestividade de Parcelamento

O controle dos pagamentos dos Termos de Acordo de Parcelamento – TAP é mais simples de ser realizado. Primeiro, deve-se levantar todos os TAP vigentes. Este levantamento pode ser feito no menu “Consulta Pública” do CADPREV, conforme a tela a seguir.



Na sequência, deve-se informar o nome do município, optando pelos Acordos com a situação “ACEITO”. O sistema irá exibir na tela uma lista de todos os TAP aceitos. Para fazer o acompanhamento regular dos pagamentos, basta baixar o relatório de Acompanhamento de Acordo de Parcelamento – AAP, clicando sobre o ícone constante da ultima coluna, conforme a tela a seguir.

Consulta Acordo de Parcelamento
Os campos precedidos com asterisco(*) são de preenchimento obrigatório.

Dados da Consulta:

Ente: Município de Candelária
Situação do Acordo: Aceito

Visualizar Acompanhamento do Acordo

Número do Acordo	Rubrica	Situação do Acordo	Natureza do Acordo	Tipo de Parcelamento	Visualizar DCP	Visualizar Acompanhamento do Acordo
02090/2017	Contribuição Patronal	Aceito	Novo			
00892/2019	Contribuição Patronal	Aceito	Novo	Confessado		

Este documento é atualizado bimestralmente, de forma automática, alimentado pelos dados do DIPR. Este relatório traz:

- discriminativo de parcelas e valores pagos;
- discriminativo de parcelas e valores pagos em atraso;
- discriminativo de parcelas em aberto até o próximo vencimento;
- discriminativo de parcelas vencidas e não pagas.

É importante ressaltar que, nos dois últimos discriminativos, devem ser desconsideradas as parcelas com vencimento no bimestre, cujo prazo para envio do DIPR ainda não tenha expirado.

Cabe destacar, ainda, que é possível que haja uma pequena diferença apurada entre o valor devido e o valor pago. Isto se deve, na grande maioria das vezes, pela falta de atualização pelo índice do último mês anterior àquela competência.

As parcelas dos TAP são calculadas pelo próprio CADPREV, que emite guias para o pagamento de cada uma das parcelas. Entretanto, caso essa guia tenha sido emitida antes que a DATAPREV cadastre o índice de atualização (IPCA, INPC, etc.) do mês anterior, o valor calculado não terá considerado a aplicação deste índice de atualização. Assim, após o cadastramento do índice, o AAP passará a apresentar os valores considerando esta atualização. Nestes casos, a Secretaria de Previdência não emite qualquer notificação, não sendo considerado, portanto uma irregularidade.

Entretanto, a fim de evitar tal situação, sugere-se que a guia seja emitida após o dia 15.

No caso de observância de inadimplência das contribuições patronais, ou das parcelas dos TAP²⁷, o RPPS deverá solicitar ao Banco do Brasil a retenção do valor devido na conta do ente federativo, na data da liberação da parcela seguinte do Fundo de Participação dos Municípios, e repasse destes

²⁷ Conforme o disposto na cláusula 2.1 do TAP, decorridos 5 dias do vencimento da parcela do TAP ou 30 dias das contribuições patronais, sem que haja o adimplemento, o RPPS encaminhará ao Banco do Brasil demonstrativo atualizado do valor devido (com cópia ao Ente Federativo).

à conta da Unidade Gestora do RPPS. Destaca-se que tal documento é anexo ao TAP, e é devidamente assinado pelos representantes do ente federativo, da unidade gestora do RPPS e do Banco do Brasil.

8.5.6 Registro Contábil do Passivo Atuarial

Para demonstrar a real situação patrimonial e financeira do RPPS como entidade contábil, se faz necessária a contabilização das reservas matemáticas previdenciárias, também conhecida como passivo atuarial²⁸. A necessidade do reconhecimento do passivo atuarial e de sua evidenciação no Balanço Patrimonial provém da necessidade de atendimento ao regime de competência nos entes.

Entende-se por provisão matemática previdenciária a diferença a maior entre os valores provisionados para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus beneficiários e dependentes e as contribuições correspondentes. Ou seja, a provisão matemática previdenciária representa o valor presente do total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data.

Para atendimento dessa exigência, deverão ser realizadas avaliações atuariais anuais com data focal em 31 de dezembro de cada exercício, coincidente com o ano civil, que se refiram ao cálculo dos custos e compromissos com o plano de benefícios do RPPS, cujas obrigações iniciar-se-ão no primeiro dia do exercício seguinte devendo apurar as provisões matemáticas previdenciárias a serem registradas nas demonstrações contábeis levantadas nessa data, observadas as normas de contabilidade aplicáveis ao Setor Público, conforme inciso VI do art. 26 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022.

Sendo assim, o resultado da avaliação atuarial com data focal em 31 de dezembro de cada exercício deverá ser registrado no Balanço Patrimonial correspondente ao mesmo exercício e enviado ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do sistema SIAPC, até o dia 30 de janeiro do exercício seguinte²⁹, ou conforme prazos vigentes.

Para o registro das provisões matemáticas previdenciárias, o ente deverá utilizar os desdobramentos das contas do PCASP conforme disponibilizado no Portal do TCERS.

A importância da correta classificação contábil da informação previdenciária se dá, primordialmente, pela transparência com a qual deve ser tratada toda informação referente ao Regime Próprio de Previdência para os participantes e beneficiários do sistema, bem como para o contribuinte e para toda a sociedade que direta ou indiretamente contribui para o financiamento do sistema. Além disso, devem ser obedecidas as normas legais doutrinárias da ciência contábil que obrigam que haja o registro e a evidenciação da situação patrimonial dos fundos de previdência (conjunto de bens, direitos e obrigações).

8.5.7 Execução da Avaliação Atuarial

Antes de adentrar nas etapas de execução da avaliação atuarial, é importante que fique clara a diferença entre “Avaliação Atuarial” e “Cálculo Atuarial”. De acordo com o item VII do anexo VI da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, “Avaliação Atuarial” está assim definida:

²⁸ Passivo Atuarial é sinônimo de provisão matemática previdenciária, porém não é sinônimo de deficit atuarial. Conforme Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, o passivo atuarial é o valor presente, atuarialmente calculado, dos benefícios referentes aos servidores, dado determinado método de financiamento do plano de benefícios (anexo VI, art. 2º, item XXX). Já o deficit atuarial é o resultado negativo apurado por meio do confronto entre o somatório dos ativos garantidores dos compromissos do plano de benefícios e os valores atuais do fluxo de contribuições futuras, do fluxo dos valores líquidos da compensação financeira a receber e do fluxo dos parcelamentos vigentes a receber, menos o somatório dos valores atuais dos fluxos futuros de pagamento dos benefícios do plano de benefícios (anexo VI, art. 2º, item XIII).

²⁹ Conforme o disposto na Resolução TCERS nº 1.099, de 07 de novembro de 2018, art.2º, III.

VII. Avaliação atuarial: documento elaborado por atuário, em conformidade com as bases técnicas estabelecidas para o plano de benefícios do RPPS, que caracteriza a população segurada e a base cadastral utilizada, discrimina os encargos, estima os recursos necessários e as alíquotas de contribuição normal e complementar do plano de custeio de equilíbrio para todos os benefícios do plano, que apresenta os montantes dos fundos de natureza atuarial, das reservas técnicas e provisões matemáticas a contabilizar, o fluxo atuarial e as projeções atuariais exigidas pela legislação pertinente e que contem parecer atuarial conclusivo relativo à solvência e liquidez do plano de benefícios.

Já o significado de “Cálculo Atuarial”, apesar de não estar definido neste anexo, é de fácil compreensão: trata-se do resultado de um cálculo que adota ferramentas da ciência atuarial. Trazendo para o âmbito dos RPPS, o “Cálculo Atuarial” é o conjunto de procedimentos da Matemática Atuarial, que levam em consideração a base cadastral, as hipóteses atuariais e a legislação vigente, que tem como retorno os seguintes resultados:

- Custo Normal de cada benefício;
- Provisão Matemática:
 - de Benefícios Concedidos; e.
 - de Benefícios a Conceder.

Assim, verifica-se que a Avaliação Atuarial é um documento que é elaborado a partir dos resultados obtidos pelo Cálculo Atuarial.

Nota-se, portanto, que o “Cálculo Atuarial” é uma ferramenta que estima apenas o valor do Passivo Atuarial. O equilíbrio atuarial, plano de amortização, discussões acerca do plano de custeio, relatório de avaliação atuarial, preenchimento do DRAA, entre outros, tudo isso é realizado após a realização do Cálculo Atuarial.

O Cálculo Atuarial é um procedimento que, a partir do momento em que a base de dados está adequada, é realizado em um prazo curto de tempo. Assim, após a sua execução, o Passivo Atuarial será calculado e poderá ser repassado ao Executivo Municipal para que este possa realizar o seu tempestivo registro.

Isto posto, para que o Passivo Atuarial seja corretamente registrado no Balanço Patrimonial, é necessário que o cálculo atuarial seja realizado a tempo. Caso contrário, toda a logística de execução da avaliação atuarial precisará ser revista.

De acordo com o §1º do art. 47 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022, a base de dados a ser utilizada na avaliação atuarial deverá estar posicionada entre julho e dezembro do exercício relativo à avaliação atuarial anual com data focal em 31 de dezembro .

Desta forma, é recomendável que o processo de contratação do serviço de “Avaliação Atuarial” esteja concluído até o final de julho, para que o atuário possa realizar o cálculo atuarial a partir de agosto, podendo entregar ao Executivo Municipal as informações relativas ao Passivo Atuarial de forma a atender os prazos definidos pelo Tribunal de Contas para o registro contábil. Torna-se imperioso, portanto, que o processo licitatório seja aberto tempestivamente, com o objetivo de cumprimento dos prazos citados acima.

Após o fim do exercício, o RPPS irá levantar as informações dos ativos financeiros e repassar ao atuário, para que este possa passar para a próxima etapa da avaliação atuarial: a análise do Equilíbrio Financeiro e Atuarial. Nesta etapa, o atuário avaliará o balanço atuarial e irá realizar as análises para a amortização do Deficit Atuarial (quando houver).

O atuário deverá elaborar alternativas para o Plano de Amortização do Deficit Atuarial e apresentar ao Conselho Deliberativo, gestores do RPPS, servidores, vereadores, prefeito, secretários, seja em reunião específica ou Audiência Pública, para que os diversos atores envolvidos possam discutir e deliberar sobre a opção a ser adotada, para que o atuário possa consolidar no Relatório de Avaliação Atuarial.

Tais ações deverão ser executadas, preferencialmente, até 31 de março³⁰, data limite de envio do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial, de forma a não tornar irregular o critério “*Equilíbrio Financeiro e Atuarial - Encaminhamento NTA, DRAA e resultados das análises*”, para renovação do CRP³¹.

8.5.8 Redução de Plano de Custeio

A Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022 prevê a possibilidade da redução das alíquotas de custeio do plano, desde que atendidos os requisitos estabelecidos no artigo 65.

Dessa forma, ao ser constatada qualquer iniciativa do Ente Federativo para reduzir o plano de custeio, a unidade de controle interno deverá verificar se os requisitos estão sendo plenamente atendidos, uma vez que a redução sem observância dos parâmetros normativos ensejará em irregularidade no critério “*Equilíbrio Financeiro e Atuarial - Encaminhamento NTA, DRAA e resultados das análises*”, impedindo a renovação do CRP.

Abaixo, serão transcritos os principais itens do artigo 65 e demonstrado como poderá ser verificado o atendimento aos mesmos.

Requisito:

Art. 65. A redução do plano de custeio será admitida desde que sejam demonstrados:
I - o fundamento da revisão do plano no Relatório da Avaliação Atuarial;

Verificação:

Deverá ser avaliado se o Relatório da Avaliação Atuarial traz um detalhamento de como foi calculado o novo plano de custeio, o motivo pelo qual o mesmo deverá ser reduzido, bem como seus impactos para o plano previdenciário.

Requisito:

II - a garantia da constituição de reservas necessárias para o cumprimento das obrigações do RPPS e que as receitas do RPPS sejam superiores às despesas, excluindo os valores de receitas e despesas administrativas, nos 5 (cinco) exercícios subsequentes ao da avaliação;

Verificação:

Para que seja feita essa análise, será necessário observar os fluxos atuariais anexos ao Relatório da Avaliação Atuarial. Caso não constem referidos fluxos nos anexos ou caso os fluxos constantes não estejam segregados conforme as receitas e despesas listadas acima, deverá ser solicitado ao atuário responsável que envie planilha demonstrando o atendimento ao inciso II do artigo 65 da Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022.

Requisito:

³⁰ A regra geral é que as avaliações atuariais sejam enviadas até o dia 31 de março de cada ano. Todavia, pode ser sempre verificado se houve prorrogação de prazo autorizada pela SRPRC/MP.

³¹ A falta de envio do DRAA tornará o critério “*Equilíbrio Financeiro e Atuarial - Encaminhamento NTA, DRAA e resultados das análises*” irregular, impossibilitando a renovação do CRP. Porém, isto não irá cancelar a validade do último CRP emitido (administrativamente). Desta forma, para fins de renovação do CRP, é necessário que todos os critérios estejam regulares na data do vencimento do último CRP emitido.

III - que o total dos ativos garantidores referente às aplicações de recursos realizadas conforme Resolução do CMN seja superior às provisões matemáticas dos benefícios concedidos;

Verificação:

Para ser feita essa análise, deverá ser consultada a aba “Valores dos Compromissos” do DRAA e verificar se o valor dos Ativos Garantidores é superior ao valor informado no campo “Provisão Matemática dos Benefícios Concedidos”.

Requisito:

IV - apreciação pelo conselho deliberativo do RPPS; e

Verificação:

Verificar a existência de Ata com a devida apreciação da matéria pelo conselho deliberativo,

Requisito:

V - observância, em caso de alteração do método de financiamento, do disposto no inciso IV do caput do art. 32

Verificação:

Primeiramente, cabe apresentar a definição de “método de financiamento” trazida pela própria Portaria MTP nº 1.467, de 2 de junho de 2022:

XXVI. Método de financiamento atuarial: metodologia adotada pelo atuário para estabelecer o nível de constituição das reservas necessárias à cobertura dos benefícios estruturados no regime financeiro de capitalização, em face das características biométricas, demográficas, econômicas e financeiras dos segurados e beneficiários do RPPS.

O inciso IV do caput do art. 32 determina:

IV - exceto em caso de sua aprovação prévia pela SPREV, o plano de custeio do RPPS somente poderá ser reduzido em decorrência dessa alteração caso o método a ser alterado tenha sido utilizado, no mínimo, nos últimos 3 (três) exercícios e sejam observados os parâmetros previstos no art. 65.

Desta forma, é necessário proceder à comparação entre os métodos de financiamento adotados para os benefícios estruturados no Regime Financeiro de Capitalização. Essa informação é preenchida na aba “Regimes e Métodos de Financiamento” do DRAA, devendo ser analisado o DRAA dos últimos 3 (três) anos e ser verificado se ocorreu alguma mudança no preenchimento dos campos nesse período.

Caso tenha ocorrido alguma alteração, obrigatoriamente o Ente deverá apresentar documento constando a prévia aprovação da Secretaria de Previdência à redução do plano de custeio proposta.

É importante ressaltar que todos os requisitos listados acima devem ser atendidos para a redução do plano de custeio, de forma que, caso algum deles não tenha sido respeitado, não poderá ocorrer a diminuição das alíquotas de financiamento do plano.

8.5 CONCLUSÃO

O Sistema de Controle Interno representa a primeira instância de controle do RPPS e, por possuir maior proximidade com os atores envolvidos na gestão previdenciária, tem uma maior capacidade de agir tempestivamente, corrigindo eventuais irregularidades.

Suas ações devem abranger não apenas as atividades “meio”, mas também as atividades “fim”, pautando pela parceria com os conselhos e gestores do RPPS, de forma a atestar a correção da gestão.

Eventuais irregularidades e dúvidas deverão ser comunicadas ao Tribunal de Contas, para garantir a efetividade das ações do Controle Interno.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto Federal nº 3.788, de 11 de abril de 2001**. Institui, no âmbito da Administração Pública Federal, o Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019**. Altera o sistema de previdência social, estabelece regras de transição e disposições transitórias. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 173, de 27 de maio de 2020**. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a [Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#), e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.796, de 5 de maio de 1999**. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Portaria do Ministério da Economia nº 464, de 19 de novembro de 2018**. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União,

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e estabelece parâmetros para a definição do plano de custeio e o equacionamento do deficit atuarial. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. **Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência nº 1.467, de 2 de junho de 2022.** Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento à Lei nº 9.717, de 1998, aos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.887, de 2004 e à Emenda Constitucional nº 103, de 2019. Disponível em: < <https://www.gov.br/trabalho-e-previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/portaria-mtp-no-1-467-de-02-junho-de-2022>>. Acesso em 10 de março de 2023.

BRASIL. **Resolução do Banco Central do Brasil nº 3.922, de 25 de novembro de 2020.** Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: <<https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-no-servico-publico/legislacao-dos-rpps/leis-1/consolidacao-legislacao-rpps-atualizada-ate-08-de-setembro-de-2020.pdf>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo nº 3214/2018 relacionadas à temática “Controle externo na gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social”**, Resolução nº 05/2018. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-atricon-no-052018/>>. Acesso em: 12 de janeiro de 2021

BRASIL. Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603399-controle-social>>. Acesso em: 12 de janeiro de 2021

BRASIL. Secretaria de Previdência – Ministério da Economia. **Perguntas Frequentes.** Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/outros/regime-proprio-de-previdencia-perguntas-e-respostas/>. Acesso em: 12 de janeiro de 2021

OLIVEIRA, Ronaldo Ribeiro de. **Atribuições e Competências do Sistema de Controle Interno do Regime Próprio de Previdência.** In: PREVIDÊNCIA E REFORMA EM DEBATE: Estudos Multidisciplinares sob a perspectiva do Regime Próprio / Alexandre Manir Figueiredo Sarquis, Ana Cristina Moraes Warpechowski (Org.). São Paulo: Ed. Lualri, 2019. P.240

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual Técnico - Volume V - Arquivos de Dados e Informações digitais que deverão ficar a disposição do TCE/RS Aplicável aos Órgãos, Entidades e Consórcios Públicos municipais regidos pela Lei Federal nº4.320/64.** Disponível em <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siap/c/manuais>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

