



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Eleitoral do Espírito Santo
Unidade de Auditoria Interna

**Relatório Final de Auditoria sobre a execução financeira do
contrato de condução de veículos.**

UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA
DEZEMBRO / 2023

I. Apresentação

Trata-se de auditoria realizada sobre os procedimentos adotados referentes à execução contábil, orçamentária e financeira das despesas do contrato de prestação de serviços de condução de veículos.

Considerando os termos da Portaria nº 03/2014, que alterou o fluxo dos processos encaminhados para análise do Controle Interno - COCIN, bem como o Plano Anual de Auditoria 2023, esta Unidade deu início aos trabalhos da referida verificação mediante o Comunicado nº 5/2023 (Processo SEI nº 5026-04.2023).

Para a realização dos trabalhos foram selecionados os processos dos exercícios de 2021, 2022 e 2023, referentes aos pagamentos de serviços de condução de veículos, bem como seus aditivos e processos de reconhecimento de dívida (Processo SEI 7331-63.2020 e seus relacionados).

II. Declaração de conformidade com as normas de auditoria do Conselho Nacional de Justiça.

Tendo em vista a edição da Resolução CNJ 309/2020, que dispôs sobre as diretrizes técnicas das atividades de auditoria interna governamental do Poder Judiciário, esta equipe seguiu as orientações contidas naquele diploma regulamentar.

III. Visão Geral do Objeto.

A avaliação do objeto desta auditoria está inserida em um contexto de Administração Gerencial no qual compete ao Órgão de Controle Interno, em sua atribuição Constitucional de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, apreciar a qualidade desse processo, à luz de princípios constitucionais e legislação pertinente, alinhados aos objetivos e às metas deste Tribunal, com objetivo final de contribuir para o atendimento ao cidadão cliente.

IV. Objetivo, questões de auditoria e escopo.

Esta atividade teve como finalidade avaliar a regularidade dos procedimentos contábeis, financeiros e orçamentários realizados durante a execução do contrato de prestação de serviços de condução de veículos, à luz da legislação e princípios aplicáveis.

Tal análise teve por escopo a execução do contrato de prestação de serviços de condução de veículos, realizada com o orçamento dos exercícios de 2021, 2022 e 2023.

O desenvolvimento das atividades seguiu as orientações dos questionamentos elaborados na Matriz de Planejamento e Procedimento, e foram utilizados papéis de trabalhos auxiliares elaborados para este fim.

As questões de auditoria empregadas na análise foram as seguintes:

- 1) Os autos foram encaminhados para pagamento apenas após a conferência de todos requisitos e saneamento de todas pendências?
- 2) A contratada vem cumprindo com as obrigações trabalhistas e previdenciárias, no que tange aos trabalhadores colocados à disposição do TRE-ES?
- 3) O documento fiscal emitido pela contratada encontra-se revestido das formalidades exigidas?
- 4) A despesa foi regularmente empenhada?
- 5) Os pagamentos à contratada foram regulares?
- 6) Há um monitoramento eficiente dos saldos de empenhos inscritos em Restos a Pagar?

V. Metodologia da auditoria.

Esta auditoria foi executada de forma direta pelos servidores lotados na SAAAC (Seção de Acompanhamento, Análise e Auditoria Contábil) desta Unidade de Controle, que utilizaram técnicas aplicadas, em especial a análise documental.

VI. Questões de auditoria.

1. Saneamento prévio do processo e eficiência da gestão contratual.

A análise do presente item teve como norte a verificação se o fiscal do contrato encaminhou os autos para pagamento apenas após a conferência de todos requisitos e saneamento de todas pendências.

Vale ressaltar o que dispõem os itens 65 e 157 do Guia de Fiscalização e Gestão Contratual do TRE-ES:

65. Verificando-se a regularidade dos documentos, nos termos do item 56, o FISCAL deverá encaminhá-los, juntamente com o ANEXO I, à SEÇÃO DE PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO FINANCEIRA/COF/SAO, que se encarregará de todos os procedimentos da despesa.

(...)

157. Concluída a análise, o documento fiscal, os comprovantes do cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e os ANEXOS I e V, devidamente preenchidos, deverão ser enviados à SEÇÃO DE PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO FINANCEIRA/COF/SAO, para pagamento da despesa.

Portanto, nessa etapa, foi verificado se ao chegar na Unidade de Auditoria Interna, já houve um saneamento prévio da documentação, em conformidade com as regras contratuais e normas regulamentadoras da matéria.

Tal questão já havia sido abordada em duas auditorias anteriores (autos nº 11.405/2018 e 4460-60.2020), que abrangeram diversos contratos de serviços terceirizados. Naquelas ocasiões, foi constatado um elevado número de procedimentos de pagamento, que chegavam até a Unidade de Auditoria Interna com pendências na documentação necessária ao pagamento, embora já tenham passado antes pela conferência e análise dos fiscais/gestores contratuais.

De lá para cá, observamos uma melhora nesse quesito, não obstante continue ocorrendo, ainda que em menor proporção. Na presente auditoria, verificamos as seguintes ocorrências, nas quais o processo foi enviado para pagamento com pendência na documentação:

Mês Competência	Pendência encontrada
Maio/2021	Ausência da Folha de Pagamento e dos comprovantes de crédito salário dos funcionários.
Dezembro/2022	Ausência do DCTFWeb.
Dezembro/2022	Ausência de comprovante de pagamento de Hora Extra.
Dezembro/2022	Ausência de pagamento de benefícios a funcionário.
Janeiro/2023	Ausência do DCTFWeb.
Janeiro/2023	Ausência de documentação das diárias.
Fevereiro/2023	Ausência de documentação trabalhista.
Agosto/2023	Ausência de documentação trabalhista.

Em resposta ao Relatório Preliminar de Auditoria, a SAO manifestou sua concordância quanto a este ponto, e informou que tomará todas as medidas necessárias para que tal situação não mais de repita.

2. Gestão dos valores inscritos em Restos a Pagar.

Por ocasião do encerramento do exercício financeiro, a Secretaria de Administração e Orçamento realiza a inscrição em Restos a Pagar dos valores devidos às empresas contratadas e que ainda não foram pagos.

Para tal, ao final do ano, a SAO solicita aos fiscais/gestores contratuais que informem uma estimativa de valores pendentes de pagamento em cada contrato.

Tal estimativa deve ser a mais precisa possível. Pois se o valor estimado for muito maior que o real ocorrerá uma inscrição desnecessária de valores em RP que ficarão indisponíveis para outro uso. E por outro lado, se o valor estimado for menor que o real haverá insuficiência de saldo no empenho por ocasião do pagamento.

Portanto, trata-se de uma informação importante, sobre a qual faz-se necessário um controle eficiente. Tal controle deve ocorrer, não somente por ocasião do encerramento do exercício,

mas também durante todo o tempo, haja vista o eventual surgimento de situações em que não foi possível prever a despesa no momento do encerramento do exercício.

Nesse caso, uma gestão eficiente dos Restos a Pagar implica em um constante monitoramento dos saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar, bem como do surgimento de despesas de exercícios anteriores não previstas no encerramento do exercício. Nesse sentido, deve objetivar, dentre outras ações:

- a) Solicitar o Reconhecimento de Dívida de Exercício Anterior quando constatada insuficiência de saldo para pagamento das despesas existentes;
- b) **Evitar** o cancelamento de saldos de empenhos inscritos em Restos a Pagar quando houver previsão de utilização desse saldo;
- c) Avaliar o cancelamento de saldos de empenhos inscritos em Restos a Pagar quando **não** houver previsão de utilização desse saldo;

Na presente auditoria, verificamos a situação a seguir relatada.

Em 06/05/2022 foi publicado o 4º Termo Aditivo (Processo 996-91.2021). Trata-se de uma repactuação, que gerou valores retroativos desde Fevereiro/2021, ou seja, despesas do exercício anterior que não haviam sido inscritas em Restos a Pagar.

Na ocasião, a SAO apresentou justificativa informando que a convenção coletiva de trabalho 2021/2023 não foi protocolada a tempo de se realizar a inscrição da despesa nos Restos a Pagar de 2021.

Não obstante a ausência de inscrição em RP esteja justificada, ao longo do exercício de 2022 alguns fatos ocorridos mostraram a necessidade de aprimoramento da gestão dos restos a pagar.

Inicialmente, destaca-se que no próprio 4º Termo Aditivo consta uma tabela (Anexo II) com o cálculo dos valores retroativos a serem pagos à contratada. Portanto, desde a data de sua publicação (06/05/2022), já havia conhecimento da despesa retroativa a ser paga.

Em 01/08/2022, a SPEF (Processo 4649-67.2022 Documento 0778622) informa insuficiência de saldo para pagamento dos retroativos a 2021 e solicita providências de Reconhecimento de Dívida de Exercício Anterior.

Importante ressaltar que nessa solicitação de Reconhecimento de Dívida, a SPEF levou em consideração os saldos então existentes em Restos a Pagar, e solicitou o Reconhecimento de Dívida apenas dos valores complementares para alcançar o montante do retroativo a ser pago.

Ocorre que, surpreendentemente, no dia 15/08/2022, houve o cancelamento dos saldos que até então estavam inscritos em Restos a Pagar. Tal cancelamento só se justificaria se não houvesse previsão de sua utilização. Contudo, a informação sobre os valores retroativos em decorrência da repactuação já estava disponível desde a publicação do 4º Termo Aditivo, em 06/05/2022.

Alheio a esse cancelamento, o processo de reconhecimento de dívida prosseguiu, e no dia 19/09/2022 foi publicado o Noticiário nº 28, reconhecendo apenas os valores complementares solicitados inicialmente pela SPEF.

Dessa forma, era de se esperar que mesmo com o Noticiário não houvesse saldo suficiente para pagar toda a despesa. Contudo, toda a despesa acabou sendo paga, tendo em vista que os recolhimentos de INSS e ISS foram realizados utilizando-se de empenho normal do exercício de 2022, **que não foi fruto de reconhecimento de dívida.**

Nesse contexto, é oportuno destacar as disposições do art. 22, §1º e §2º, do Decreto n.º 93.872/86, que se referem pagamento de dívida referente a exercício financeiro anterior:

“Art. 22. – As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

§ 1º- O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.”

Conclui-se, portanto, que o reconhecimento de dívida referente a exercício financeiro anterior é condição legal para a efetivação do pagamento.

Nesse sentido, verifica-se que os recolhimentos de INSS e ISS referem-se a despesas do exercício anterior, mas foram pagos sem o devido reconhecimento pela autoridade competente, haja vista que o Noticiário nº 28 não contemplou tais valores.

A tabela seguinte mostra um resumo que facilita a compreensão dos fatos relatados:

Valor total devido de retroativos a 2021	R\$ 35.964,16
Valor do Reconhecimento de Dívida (Noticiário nº 28)	R\$ 31.533,69
Saldo existente em RP em 01/08/22, quando a SPEF solicitou o reconhecimento de dívida	R\$ 4.430,47
Valor de RP cancelado em 15/08/22	R\$ 4.430,47
Valores retroativos pagos no empenho 2022NE000370 (que foi fruto do Reconhecimento de Dívida)	R\$ 30.209,90
Valores retroativos pagos nos empenhos 2022NE000137 e 2022NE000138 (que NÃO foram fruto do Reconhecimento de Dívida)	R\$ 5.754,26

Em resposta ao Relatório Preliminar de Auditoria, a SAO manifestou sua concordância quanto a este ponto, e informou que tomará todas as medidas necessárias para que tal situação não mais de repita.

3. Incidência de encargos sociais quando as diárias ultrapassam 50% da remuneração

Analisando-se a memória de cálculo dos valores das diárias a serem pagos à empresa, verifica-se a incidência do percentual de encargos sociais quando, no mês, a diária ultrapassa 50% da remuneração do funcionário.

No contrato anterior de condução de veículos (Processo 38-47.2017), que vigorou até 13/09/2020, havia a seguinte previsão normativa, na Cláusula Quinta, Parágrafo Décimo:

*Havendo necessidade de pernoite de funcionários ou deslocamentos a distâncias, no mínimo, 100km (cem quilômetros), durante a prestação de serviços no interior do Estado, será efetuado pagamento de ajuda de custo no valor estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho, sendo previamente solicitado pelo Contratante e devendo ser cobrado no mês subsequente. A Contratada será remunerada pelo valor da ajuda de custo acrescido dos percentuais de tributos contidos no item IV da planilha de custos. **Caso o valor das ajudas de custo em determinado mês ultrapasse 50% (cinquenta por cento) da remuneração do funcionário, haverá também a incidência sobre esse valor dos encargos sociais nos percentuais fixados no Grupo A da planilha de custo.***

Ocorre que tal cláusula deixou de existir no contrato atual. Não obstante, os pagamentos das diárias continuaram ocorrendo com a incidência do percentual de encargos sociais nas situações em que a diária ultrapassava 50% da remuneração do funcionário.

Em resposta aos questionamentos desta Unidade, a SAO informou que "tanto o fiscal do contrato quanto a contratada não se atentaram quanto às novas disposições contratuais".

No que tange à possibilidade de ressarcimento dos valores pagos a maior, a SAO entende não fazer sentido tal ressarcimento, haja vista que os valores que o TRE-ES pagou a mais se referem a encargos sociais incidentes sobre as diárias, que foram recolhidos ao Tesouro Nacional pela empresa. Portanto, no entendimento daquela Unidade não faria sentido *solicitar um valor do Tesouro Nacional, a título de "ressarcimento", e, posteriormente, retorná-lo ao mesmo Tesouro Nacional, a título de "Outras Receitas da União"*.

O raciocínio da SAO está correto, desde que se parta do pressuposto que a empresa efetivamente fez o recolhimento desses valores ao Tesouro Nacional, e que estava legalmente obrigada a fazê-lo.

No entanto, o fato é que a empresa não estava obrigada a efetuar tais recolhimentos, tanto contratualmente quanto legalmente. Desse modo, caso tenha efetuado o recolhimento, o fez por mera liberalidade ou deliberação espontânea, e não em decorrência de obrigação tributária.

A reforma trabalhista de 2017 fez alterações na CLT que trazem reflexos nessa questão. O texto anterior determinava que integravam o salário não apenas a importância fixa estipulada, mas também comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador, com exceção da ajuda de custo e das diárias para viagem que não excedessem de 50% do salário percebido pelo empregado.

Entretanto, a Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017) trouxe nova redação ao §1º do art. 457 da CLT, estabelecendo que integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.

O §2º do mesmo artigo também foi alterado, dispondo que, ainda que habituais, não integram a remuneração do empregado as parcelas correspondentes a:

- ajuda de custo (sem limites);
- auxílio-alimentação (vedado seu pagamento em dinheiro);
- diárias para viagem - qualquer valor;
- prêmios e
- abonos.

Além de não integrarem a remuneração, as parcelas acima não se incorporam ao Contrato de Trabalho e **não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.**

Diante do exposto, vê-se que, com o advento da reforma trabalhista, as diárias e ajudas de custo deixaram de estar sujeitas à incidência de encargos sociais, independente de seus valores.

Portanto, não faz sentido pressupor que a empresa efetuou o recolhimento ao Tesouro Nacional de encargos sociais incidentes sobre as diárias, quando não estava obrigada a fazê-lo.

Em resposta ao Relatório Preliminar de Auditoria, a SAO manifestou sua concordância quanto à recomendação de adotar mecanismos para evitar que fiscais e gestores contratuais desconheçam as normas contratuais e legais em vigor. Contudo, no que tange à possibilidade de a empresa ressarcir os valores de diárias recebidos a maior, aquela Secretaria vê alguns impedimentos.

A SAO argumenta que *“a sugestão parte da hipótese de que a empresa poderia não ter recolhido **corretamente** os valores do INSS aos cofres públicos”*.

Inicialmente, para se falar em *“recolhimento correto”* é necessário partir do pressuposto de que havia uma obrigação legal de se efetuar o recolhimento. O que não é o caso. Como já citado, com o advento da reforma trabalhista de 2017, deixou de haver a obrigação legal de recolhimento de encargos sociais sobre diárias e ajudas de custo.

A SAO assim prossegue em sua argumentação: *“Há uma desconfiança, mas não há o menor indício de que isso teria efetivamente ocorrido”* (referindo-se à hipótese de não recolhimento aos cofres públicos).

Em que pese essa alegação, esta unidade entende que há sim um forte indício: a inexistência de obrigação legal para o referido recolhimento. Afinal de contas, qual empresa continuaria fazendo o recolhimento de tributos por vários anos, quando tal exigência deixou de existir desde 2017?

Caso admitamos a remotíssima hipótese de a empresa ter efetuado o recolhimento, nesse caso não se poderia chamar isso de “recolhimento correto” mas sim de “recolhimento indevido”. É o que, na doutrina, se chama “indébito tributário”.

Para tal situação, há o remédio da “repetição de indébito tributário”, que consiste na possibilidade do direito do contribuinte pleitear, junto às autoridades fazendárias, a devolução de tributo pago indevidamente ou nas demais hipóteses listadas pela Lei.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 165, assim dispõe:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

*I - cobrança ou **pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável**, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
(...)

Por fim, em sua manifestação, a SAO alega não caber a este Tribunal, mas sim aos órgãos fiscalizadores (Receitas Federal, Estadual e Municipal), a realização de diligências nos registros, livros e demonstrativos contábeis da empresa contratada para averiguar se determinado tributo/contribuição social foi calculado e recolhido corretamente. Nesse sentido, cita os arts. 1190, 1191 e 1193 do Código Civil.

O art. 1190 do Código Civil assim assevera:

*Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, **as formalidades prescritas em lei**.*

Como bem destacado na parte final do artigo, trata-se de vedação de diligência para verificação do cumprimento de obrigações **prescritas em lei**. Ocorre que, como já mencionado, no caso em questão não há obrigação prescrita em lei, haja vista sua revogação pela reforma trabalhista.

Conforme arts. 113, 114 e 115 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária decorre de situação definida em lei. Portanto, não havendo exigência legal, não há obrigação tributária. E conseqüentemente não há que se falar em fiscalização ou realização de diligências objetivando a verificação do cumprimento de obrigação tributária inexistente.

Em conclusão, quanto à possibilidade de a empresa ressarcir os valores de diárias recebidos a maior, esta unidade entende que essa questão carece de um estudo mais aprofundado por parte da Administração.

VII. Resultado da Auditoria:

Em resumo, e conforme já detalhado nos tópicos anteriores, relacionamos os seguintes achados:

- Envio do processo para pagamento com pendências na documentação;
- Pagamento de despesa de exercício anterior sem o devido reconhecimento da obrigação de pagamento pela autoridade competente;
- Ausência de um mecanismo eficiente de controle dos saldos em Restos a Pagar, demonstrado pelo cancelamento de RP quando já era conhecida a despesa retroativa a ser paga.
- Incidência, sem previsão contratual, de encargos sociais quando as diárias ultrapassam 50% da remuneração.

VIII. Conclusão.

Diante da análise realizada, sugerem-se as ações abaixo:

- 1) Que a Administração aprimore os mecanismos de controle a fim de evitar o envio de processo para pagamento com pendências na documentação;
- 2) Que a Administração se abstenha de efetuar pagamento de despesa de exercício anterior (não inscrita em RP) sem que haja o devido reconhecimento prévio da obrigação de pagamento pela autoridade competente;
- 3) Que a Administração adote mecanismos de controle efetivos sobre os saldos de Restos a Pagar, de forma a existir uma comunicação eficiente entre a gestão dos saldos em RP e a previsão de despesas a serem pagas;
- 4) Que a Administração adote mecanismos para evitar que fiscais e gestores contratuais desconheçam as normas contratuais e legais em vigor;
- 5) Que seja feito um estudo mais aprofundado quanto à possibilidade de a empresa ressarcir os valores de diárias recebidos a maior, haja vista a inexistência de obrigação legal e/ou contratual referente a esses valores.

Por fim, submete-se o presente relatório à consideração de Vossa Senhoria.

É o relatório.

Vitória, 19 de dezembro de 2023.

JOELSON DA CRUZ

**Seção de Acompanhamento,
Análise e Auditoria Contábil**