



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

PROCESSO: 2370/2023

CLASSIFICAÇÃO: Controladoria Geral – Auditoria Governamental de Conformidade

DESCRIÇÃO COMPLEMENTAR: AUDITORIA – Ação de Auditoria nº 007/2023 do PAAI/2023 – Despesa – Realização sem Prévio Empenho

CRIAÇÃO: 10 de maio de 2023

ORIGEM: Auditoria nº 007/2023 do PAAI 2023

ÁREA AUDITADA: Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca

PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO: 10/05/2023 a 08/12/2023

RELATÓRIO DE AUDITORIA - AÇÃO DE AUDITORIA Nº 007/2023 – PAAI 2023

Elaboração

Fabiane Dallafina Matosak Guaresque
Auditora Pública Interna
CRC ES – 018478/O-5

Supervisora

Menara Scaldaferrro Rodrigues
Controladora Geral do Município
OAB/ES 29.295 - Decreto 9.245/2021

Águia Branca/ES
2023



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

RESUMO

Trata-se de Auditoria Governamental de Conformidade, em cumprimento ao Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI 2023, com o objetivo de avaliar se foram realizadas despesas sem emissão de prévio empenho no Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, no período de 01/01/2023 a 31/07/2023.

As atividades desenvolvidas ao longo dos trabalhos de auditoria evidenciaram a análise documental dos processos de despesas realizadas no Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca no período mencionado, avaliando a emissão de prévio empenho, conforme Item 1.1.2 da tabela referencial 01 da Instrução Normativa 68/2020 e suas alterações do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

1. INTRODUÇÃO

Esta auditoria caracteriza-se como Auditoria Governamental de conformidade na qual abrange a realização de trabalhos elencados no Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI 2023, em conformidade com a tabela Referencial 01 da IN 68/2020 e suas alterações do TCEES, em relação à emissão de empenho prévio para a realização de despesas na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca.

Escopo dos trabalhos:

Verificar a conformidade dos registros de empenho da despesa a fim de confirmar a inexistência de despesa realizada sem prévia emissão de empenho, conforme previsão do art. 60 da Lei 4.320/1964, no âmbito da Unidade Gestora – Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca.

Estratégia Metodológica:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP e o Manual de Auditoria Interna do Município de Águia Branca/ES – Instrução Normativa Municipal - SCI Nº 06/2021(Decreto 9.334/2021), partindo da análise das questões de auditoria evidenciadas na matriz de planejamento.

A obtenção dos resultados foi feita por meio dos seguintes procedimentos:

I – Levantamento preliminar quanto à listagem de empenho da despesa realizados na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca - ES, no período de 01/01/2023 a 31/07/2023, através de acesso ao Sistema de Contabilidade Pública;

II – Elaboração de Plano Amostral com base em procedimento de amostragem aleatória simples, ao qual foram selecionadas 50% (cinquenta por cento) do total da quantidade de empenhos da despesa (exceto pessoal e encargos) realizados por “tipo de empenho”, totalizando 594 (quinhentos e noventa e quatro) amostras de processos para análise;

III – Exame documental dos processos de empenho da despesa selecionados através de CHECKLIST, permitindo obter evidências ou provas suficientes e adequadas para análise das informações, com vistas a certificar as despesas contábeis.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

Benefícios estimados da auditoria:

Com a execução dos trabalhos de auditoria estima-se evidenciar o cumprimento da legislação vigente quanto à emissão de prévio empenho da despesa, tendo em vista que em Parecer Consulta do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) TC-045/2004, sobre a realização do empenho, destacou-se a importância de tal procedimento, conforme disposto a seguir:

*“Há que se ressaltar que o prévio empenho é mecanismo imprescindível para efeito de controle das despesas efetuadas pelos órgãos públicos estaduais, sendo referida inferência é decorrência direta da disposição da Lei n.º 4.320/64. **Longe de representar mera formalidade destituída de finalidades práticas, o empenho é na verdade o mecanismo que possibilita o efetivo controle sobre o comprometimento das dotações orçamentárias e dos limites para contração de obrigações financeiras.** Descumprido tal procedimento, questiona-se por quais mecanismos poderia o ordenador controlar suas disponibilidades financeiras, sem os riscos de um eventual descompasso entre as possibilidades de gastos e o volume de obrigações efetivamente contraídas.”*

Nesse sentido, busca-se prevenir e corrigir através dos procedimentos de auditorias, práticas ineficientes dos atos de gestão, com vistas ao assessoramento dos aspectos relacionados ao controle interno quanto à legalidade dos atos praticados.

Objetivo e questões:

Avaliar se foram realizadas despesas sem emissão de prévio empenho no Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, no período de 01/01/2023 a 31/07/2023.

Para cumprimento dos objetivos propostos, foram definidas as seguintes questões de auditoria:

- Há registros de empenho da despesa posterior à emissão de nota fiscal?
- Há registros de pagamento de despesa sem prévio empenho?



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

2. VISÃO GERAL DO OBJETO

As fases dos procedimentos de despesas são os alicerces da execução financeira da Administração Pública e, sua observância é de caráter obrigatório e devem se sujeitar a regramentos gerais e padronizados. Assim, tem-se a primeira fase a do empenho, seguida pela liquidação e pelo pagamento.

A Lei 4.320/64 que estatui normas de Contabilidade Pública estabelece os estágios da despesa orçamentária pública como sendo: empenho, liquidação e pagamento.

A execução da despesa pública foi normatizada pela Lei nº 4.320/64, que cita, em seu art. 58, um conceito ainda atual de empenho, conforme transcrito:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Conforme preceitua o art. 59 da Lei nº 4.320/64, temos que o empenho é prévio, antecedendo a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário. Portanto, toda e qualquer despesa pública deverá ser realizada após regular empenho. Vejamos:

Art. 59. O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. (Redação dada pela Lei nº 6.397, de 1976).

Ainda, em seu art. 60, a referida lei tratou de destacar o caráter obrigatório do prévio empenho, ao estabelecer que “**é VEDADA a realização de despesa sem prévio empenho**”.

Embora, em situações específicas, haja a possibilidade legal de dispensa do documento denominado Nota de Empenho, que apenas materializa a garantia de pagamento assegurada pela relação contratual entre a Administração Municipal e o particular, jamais poderá ser dispensado o ato de empenhar.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

A realização de despesas sem a prévia emissão de empenho constitui despesas irregulares, que ofendem a tríade do gasto público (empenho-liquidação-pagamento), a qual deve ser obrigatoriamente seguida pelos Ordenadores de Despesas, na gerência dos recursos públicos, em determinação aos ditames do art. 60 da Lei 4.320/64.

A prática de ato de gestão com infração à norma legal de natureza contábil que estabelece o prévio empenho (art.60 da Lei nº 4.320/64) configura ato grave, principalmente, quando reiterado, pois, traz como consequência, a falta de controle dos gastos públicos.

Além disso, vale salientar que a Lei 4.320/64, no §2º do art. 60 autoriza o chamado “**empenho por estimativa**”, nos casos em que não há possibilidade de determinar a quantia exata da despesa. *In verbis*:

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

(...)

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

Nesse sentido, para cada empenho deve ser extraído um documento denominado “Nota de Empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução do estado da dotação própria, conforme art. 61 da Lei 4.320/64.¹

3. DOS ACHADOS DE AUDITORIA

Consoante análise das questões de auditoria do Processo nº 2370/2023 que teve como objeto avaliar a ocorrência de realização de despesa sem prévia emissão de empenho, **NÃO** foram encontradas irregularidades e/ou inconsistências nos processos de despesa

¹ **Lei 4.320/64. art. 61.** Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

realizados no período de 01/01/2023 a 31/07/2023, na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca.

3.1. Achado de Auditoria Complementar

Em análise aos processos de empenhos da Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, no período de 01/01/2023 a 31/07/2023, selecionados como amostras, apesar de não serem verificadas inconsistências e/ou irregularidades em relação às questões de auditoria elencadas na Matriz de Planejamento de Procedimentos de Auditoria do Processo nº 2370/2023, foi detectado **01 (um) ACHADO DE AUDITORIA COMPLEMENTAR**, discriminado abaixo:

ITEM	ACH COMPLEMENTAR 01
ACHADOS DE AUDITORIA	Pagamento da despesa anterior à emissão de Nota Fiscal.
SITUAÇÃO ENCONTRADA	Constatou-se que no Processo nº 1386/2023 de 23 de março de 2023, a despesa foi empenhada no dia 31 de março de 2023 – EMPENHO nº 482/2023 e paga em 03 de abril de 2023 – ORDEM DE PAGAMENTO nº 468/2023. Entretanto, apresenta Nota Fiscal Eletrônica nº 000.013.661 emitida em 04/04/2023, evidenciando assim que o pagamento da despesa ocorreu anterior à emissão do documento fiscal. O processo apresenta Boleto Bancário nº 185838863 com data do documento de 31/03/2023 e data de vencimento 01/04/2023. Infração ao art. 62 da Lei nº 4320/64
EVIDÊNCIAS	Nota de Empenho nº 482/2023; Nota de Pagamento nº 468/2023; Nota Fiscal de Serviços Eletrônica nº 000.013.661.

Considerando que deve ser oportunizado ao setor auditado apresentar as justificativas que achar pertinentes em relação ao achado encontrado, foi encaminhado OFÍCIO/CGM/108/2023 ao Setor de Contabilidade do Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, relatando o achado de auditoria complementar.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

Justificativa

Como justificativa, em resposta à equipe de auditoria, através do OFÍCIO CONTAB/SEMSA/Nº001/2023 de 16 de novembro de 2023 (fls.95/96), o auditado esclareceu os fatos ora transcrito:

“QUE por tratar-se de veículo (AMBULÂNCIA) de imperiosa necessidade para o bom atendimento aos usuários da SEMSA/FMS;

QUE em conversa prévia feita pela Área de Compras deste município, foi informado pela empresa que a confecção do par de placas só seria realizada mediante pagamento prévio, com emissão de boleto bancário;

QUE a empresa emitiu Boleto Bancário no dia 31/03/2023 (sexta-feira) e que foi emitida Nota de Empenho na mesma data;

QUE no dia 03/04/2023 (segunda-feira) foi efetuado o pagamento da despesa através de Boleto Bancário;

QUE no dia 04/04/2023 (terça-feira), após ter confirmado o pagamento do Boleto Bancário a empresa emitiu a Nota Fiscal nº 000013661.

Diante do Exposto, esta Área de Contabilidade esclarece que nenhum ato realizado no Processo 1386/2023 foi de má fé ou com o intuito de burlar qualquer legislação, mas sim para dar celeridade ao processo de emplacamento do veículo para que o mesmo passasse a executar o fim para o qual adquirido, ou seja, o transporte sanitário de pacientes de Urgência e Emergência.” *(Erros do Original)*

Análise da Justificativa

Destarte a norma legal vigente, o art. 62 da Lei 4320/64 pontifica que “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.”

Nesse sentido, é mister ressaltar que para o correto pagamento da despesa devem ser preenchidos requisitos legais previstos no art. 63 da Lei 4320/64 que determina que a liquidação da despesa pública deve ser efetuada mediante apresentação de documento que comprove a realização de serviço ou o recebimento de material, conforme citado abaixo:



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

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.

Além disso, o § 1º do artigo 63 da Lei Federal nº 4.320/64 estabelece que o documento comprobatório de despesa deve especificar o objeto do gasto, o valor a pagar e o fornecedor do material ou serviço, conforme segue:

§ 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.

Desse modo, consoante a justificativa apresentada pelo auditado, calha ressaltar alguns comentários.

O boleto bancário é um documento que busca realizar cobranças de produtos ou serviços. Essa forma de pagamento foi regulamentada pela Federação Brasileira de Bancos (Febraban) por meio da Circular do Banco Central do Brasil nº 3.598 de 06 de junho de 2012² alterada pela Circular nº 3.656 de 02 de abril de 2013³ e apresenta as seguintes informações:

- Valor da cobrança;
- Data de vencimento;
- Orientações de pagamentos;
- Dados de quem deverá pagar o boleto;
- Código de barras para efetuar o pagamento;
- Juros ou multas em casos de atraso de pagamento;
- Nome da instituição financeira responsável pela cobrança;
- Dados da empresa ou Pessoa Jurídica que está cobrando o valor.

Entretanto, cabe mencionar que o boleto é utilizado apenas para pagamento, sendo o que o documento legal é a nota fiscal.

² Banco Central do Brasil. Circular nº 3.598, de 06 de junho de 2012.

https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/49169/Circ_3598_v3_L.pdf

³ Banco Central do Brasil. Circular nº 3.656, de 02 de abril de 2013.

https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2013/pdf/circ_3656_v1_O.pdf



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUIA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

Vale destacar que a Fiocruz em seu **Manual Fiscal Tributário**⁴ classifica “Boleto” como “Demais Documentos Fiscais” e relaciona as hipóteses em que os pagamentos podem ser realizados com o documento:

1 – Pagamento a pessoas físicas, que ocorre via de regra através de recibo, a saber: contra-cheque, RPA – Recibo de Pagamento a Autônomo ou RPCI – Recibo de Pagamento a Contribuinte Individual;

2 – Pagamento em situações nas quais não ocorra fato gerador do ISSQN/ICMS

Exemplos: Aluguel (Súmula STF 31), Condomínio, Autarquias e Agências com comissionamento zerado

3 – Por disposição legal

Ex.: Regimes Especiais via Ato Declaratório e Sociedade de Profissionais, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68

Neste contexto, nota-se que a aquisição em questão se refere a material de consumo – (Placa Veicular) sobre o qual há incidência de tributos (ICMS – Imposto sobre circulação de mercadoria), não sendo permitido, nesse caso, o uso do boleto bancário como documento fiscal para comprovação da despesa.

Vale salientar, que no caso em análise, apesar da despesa ser paga por meio de boleto bancário em 03 de abril de 2023, a Nota Fiscal Eletrônica nº 000.013.061 da despesa realizada somente foi emitida em 04 de abril de 2023.

Portanto, observa-se uma desconformidade na qual **a nota fiscal eletrônica foi emitida posterior ao pagamento da despesa**, infringindo o art. 62 da lei nº 4320/64 que descreve que o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Como é sabido, o pagamento da despesa pública somente poderá ocorrer após a sua regular liquidação, a qual tem por finalidade averiguar o direito adquirido do fornecedor com base em documentos, dentre os quais encontram-se as notas fiscais de serviços ou produtos.

⁴ FIOCRUZ, **Manual Fiscal Tributário**: Retenção na fonte de tributos 2021. Disponível em: https://www.dirad.fiocruz.br/upload/uploads/Manual_Fiscal_Tributario_Fiocruz.pdf



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

Desse modo, consoante as justificativas apresentadas pelo auditado não foram suficientes a afastar o Achado de Auditoria Complementar detectado, a equipe de auditoria **OPINA** pela **manutenção da inconsistência e/ou irregularidade**, e **CONCLUI** pelo encaminhamento de proposições de melhorias no sistema de controle de gastos quanto aos procedimentos para pagamento da despesa pública.

4. DA CONCLUSÃO

Consoante análise do objeto de auditoria, “despesa – emissão sem prévio empenho”, previsto no art. 60 da Lei 4.320/64, vale destacar que **NÃO** foram verificadas irregularidades e/ou inconsistências nos processos analisados durante a execução dos trabalhos de auditoria, não ocorrendo assim infração à norma legal de natureza contábil.

Vale salientar que o Plano de Amostragem do Processo nº 2370/2023, através da análise do auditor determinou **Risco de Auditoria Aceitável de 15%** (Confiança de 85%), considerando a avaliação do controle interno X matriz de risco X definição de materialidade X sensibilidade do auditor, elaborada através de análise documental dos dados preliminares.

Considerando o valor total da despesa empenhada na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca (exceto despesa com pessoal – Vencimentos e Salários), no período de 01.01.2023 a 31.07.2023 que foi de **R\$7.388.395,07 (sete milhões trezentos e oitenta e oito mil trezentos e noventa e cinco reais e sete centavos) sendo 50% dos processos em cada modalidade (Ordinário, Global e Estimativo) definidos como Amostra selecionada pela Equipe de Auditoria no período mencionado, totalizando o valor de R\$ 3.762.900,40 (três milhões setecentos e sessenta e dois mil e novecentos reais e quarenta centavos)**, **CONCLUI-SE** pela conformidade dos procedimentos legais adotados em relação ao empenho da despesa em todos os processos de amostra selecionadas para análise.

Dessa forma, **OPINA-SE** pela regularidade das despesas empenhadas no exercício de 2023, em conformidade com o Item 1.1.2 da tabela referencial 01 da Instrução Normativa 68/2020 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e suas alterações.



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

Noutra vertente, durante análise do Processo de Auditoria observou-se a ocorrência de **01 (um) ACHADO DE AUDITORIA COMPLEMENTAR**, ao qual a Equipe de Auditoria opinou pela manutenção da inconsistência e/ou irregularidade.

Destaca-se que o **ACHADO DE AUDITORIA COMPLEMENTAR** do processo de despesa nº 1386/2023 analisado no período de janeiro a julho de 2023, corresponde ao montante **R\$ 193,32 (cento e noventa e três reais e trinta e dois centavos)**, conforme descrevo abaixo:

Achado de Auditoria Complementar	Valor (R\$)
ACH 01	193,32
Total	193,32

Desse modo, assevera-se que, muito embora durante os procedimentos de auditoria, observou-se 01 (um) Achado de Auditoria Complementar, o montante destacado de **R\$193,32 (cento e noventa e três reais e trinta e dois centavos) NÃO** é relevante a macular as contas públicas, pelo que, se faz necessário a proposição de **RECOMENDAÇÕES** de melhoria, a fim de que haja aprimoramento nos procedimentos de controle da despesa pública.

5. DAS RECOMENDAÇÕES

Considerando que a Equipe de Auditoria detectou 01 (um) Achado de Auditoria Complementar, com o intuito de orientar a Unidade Gestora através do Gestor e seus órgãos no processamento das despesas empenhadas e na legalidade dos atos de gestão, **RECOMENDA:**

- Aos Responsáveis pelo processamento da despesa na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, que obedeçam ao correto processamento do gasto público e, conseqüentemente, **abstenham-se de realizar pagamento de despesa anteriores a emissão de documento fiscal e sua regular liquidação, atendendo assim a tríade do gasto público e a legislação vigente da Lei nº 4320/64.**



ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUA BRANCA
CONTROLADORIA GERAL

6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

A Equipe de Auditoria propõe os seguintes encaminhamentos:

6.1 A NOTIFICAÇÃO ao Gestor do Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, para que tome conhecimento do inteiro teor do Relatório de Auditoria, com a finalidade de subsidiar a Prestação de Contas Anual do Exercício de 2023;

6.2 A NOTIFICAÇÃO dos Responsáveis pelo processamento da despesa na Unidade Gestora Fundo Municipal de Saúde de Águia Branca, para que tome **CIÊNCIA** da **RECOMENDAÇÃO** elencadas no **ITEM 5**, referente ao **Achado de Auditoria Complementar**, a fim de adotar rotinas preventivas para o cumprimento da legislação vigente;

6.3 O arquivamento do presente processo.

Águia Branca/ES, 18 de dezembro de 2023.

FABIANE DALLAFINA MATOSAK GUARESQUE

Auditor Público Interno – Matrícula 485

CRC ES – 018478/0-5

MENARA SCALDAFERRO RODRIGUES

Controladora Geral do Município

OAB/ES 29.295 - Decreto 9.245/2021