

**Destino(s):** Prefeitura Universitária – PU

Com cópia: Pró-reitoria de Administração (ProAd)

**Assunto:** emissão de ateste da despesa

## NOTA DE AUDITORIA Nº 13/2015

1. Trata-se de consulta a respeito das informações constantes do atual modelo de carimbo para ateste da liquidação da despesa e no tocante à competência institucional e/ou técnica para verificar ou apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; a quem se deve pagar a importância, inclusive deduções tributárias para extinguir a obrigação.

2. A Prefeitura Universitária solicitou em 13 de agosto de 2015, mediante a Comunicação Interna (CI) nº 297/2015/PU, posicionamento da Auditoria Interna sobre a matéria, ante os argumentos citados no referido documento, a partir de vasta pesquisa à legislação e jurisprudência correlatas.

3. Desde já, entendemos como relevante a discussão suscitada pela Prefeitura Universitária, haja vista que os papéis dos agentes participantes do processo não estão bem definidos no âmbito da instituição, gerando dúvidas acerca da competência de cada ator organizacional e dos procedimentos relacionados à sua alçada. Dessa forma, examinaremos a questão do texto do carimbo de atesto como um efeito da indefinição de atribuições, em vez de trata-la como causa da realização de rotinas alheias à seara do fiscal do contrato.

4. Inicialmente, cabe pontuar que o texto legal estabelece a obrigatoriedade de os contratos serem acompanhados e fiscalizados por representante da Administração, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes, haja vista o disposto no artigo 67 da Lei nº 8.666/1993, entretanto não delimita a maneira como ocorrerá o exercício da fiscalização. Na prática, em razão da diversidade dos objetos contratados, cada fiscal dispõe de certo grau de autonomia quanto à forma de atuar, desde que mantenha controles e registros das ocorrências relacionadas à execução do

contrato, atuando no que for necessário para regularizar faltas ou defeitos observados.

5. É de suma importância ressaltar que a escolha do fiscal deve adotar como critério o conhecimento técnico suficiente do objeto que será fiscalizado, conforme entendimento expresso no “*Manual de Licitações e Contratos*” elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU)<sup>1</sup>:

Toda a execução do contrato deve ser fiscalizada e acompanhada por representante da Administração, de preferência do setor que solicitou o bem, a obra ou o serviço. Deve ser mantida pela Administração, desde o início até o final da execução do contrato, **equipe de fiscalização ou profissional habilitados, com experiência técnica necessária ao acompanhamento e controle do objeto contratado.** (Grifo adicionado).

6. Isso porque o controle exercido pelo fiscal é condição essencial à liquidação da despesa, etapa preceituada no artigo 63 da Lei nº 4.320/1964, para verificação do direito assumido pelo credor, como demonstram os seguintes trechos de julgados da Egrégia Corte de Contas:

#### **Acórdão nº 767/2009 – Plenário (voto do Ministro Relator)**

(...) O registro da fiscalização, na forma prescrita em lei, não é ato discricionário. É elemento essencial que autoriza as ações subsequentes e **informa os procedimentos de liquidação e pagamento dos serviços.** É controle fundamental que a administração exerce sobre o contratado. Propiciará aos gestores informações sobre o cumprimento do cronograma das obras e a **conformidade da quantidade e qualidade contratadas e executadas.** E, nesses termos, manifesta-se toda a doutrina e jurisprudência.

Não há nenhuma inovação na exigência do acompanhamento da execução contratual. Inicialmente previsto no art. 57 do Decreto-lei 2.300/1986, revogado pela Lei 8.666/1993, que manteve a exigência em seu art. 67, **esse registro é condição essencial à liquidação da despesa, para verificação do direito do credor, conforme dispõe o art. 63, § 2º, III, da Lei 4.320/1964. A falta desse registro, desse acompanhamento pari passu, propicia efetiva possibilidade de lesão ao erário.** (...)

<sup>1</sup> Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU. 4.ed., p. 780-781.

## TC 010.290/2008-8

(...) 31. Compulsando-se os autos do TC 012.010/2007-7, que deu origem ao presente processo, verifica-se que o preço cobrado pela Aplauso na locação do espaço físico foi de R\$ 14.091,80, de acordo com o documento 'Proposta de Serviço 6/2006', (peça 8, p. 34). O valor calculado com base na proposta fornecida pelo Hotel Tropical (peça 8, p. 35-36, do TC 012.010/2007-7), acrescido da taxa de serviço de 10% usualmente cobrada pelos hotéis e do valor de 5% correspondente ao ISS, além da taxa de 3% a que a empresa tem direito, totaliza R\$ 10.599,78. Posteriormente, já nos autos deste TC 010.290/2008-8, em sede de embargos de declaração, o valor devido à Aplauso foi corrigido para R\$ 12.042,45, em virtude da incidência de tributos sobre os serviços prestados pelo Hotel Tropical de Manaus, e não computados no acórdão original, de acordo com o decidido no Acórdão 1608/2012 – 1ª Câmara (peça 18).

32. Nessa ordem de ideias, qualquer que seja a teoria albergada, com referência à causalidade envolvida no débito apurado, não há como afastar a corresponsabilidade da recorrente, porquanto não poderia a responsável deixar de comprovar os valores ali envolvidos ou de se certificar de que os serviços correspondiam ao que foi executado, notadamente quando o valor não se coaduna com a proposta oferecida pelo Hotel Tropical (peça 8, p. 35-36 no TC 012.010/2007-7), mas apenas com a 'proposta de serviço' encaminhada pela empresa Aplauso (peça 8, p. 34 do mesmo TC 012.010/2007-7).

33. Assim, **ainda que a recorrente não tenha sido formalmente designada como executora ou fiscal do contrato, chamou para si responsabilidades inerentes à função fiscalizadora, deixando, contudo, de se certificar quanto à correção dos valores faturados, razão pela qual lhe foi imputada responsabilidade solidária sobre os danos daí decorrentes.** (...)

## Acórdão nº 526/2013 - Plenário

(...) 9.2.2. nos procedimentos de recebimento e de atesto de produtos e serviços, principalmente em contratações de objetos de maior complexidade, façam constar do processo de pagamento documento assinado pelo **responsável pela fiscalização do contrato**, com a devida identificação (nome, cargo e matrícula) desse agente, que contenha análise com detalhamento dos requisitos considerados para o aceite ou o atesto, com demonstração de que os produtos ou serviços entregues atenderam ao objeto contratado, ou, **quando for o caso, o detalhamento dos serviços prestados ou memória de cálculo do valor a ser pago, de forma a assegurar transparência ao processo de liquidação da despesa;** (...)

## Acórdão 674/2008 - Primeira Câmara

(...) 7.1. Não há, portanto, como aceitar o aduzido, uma vez que a realização de pagamento sem o atesto de notas fiscais constitui irregularidade grave, que expõe a Administração a risco de dano e

fragiliza a fase da liquidação da despesa pública. **Sem o atesto, não se vê cumprida a exigência legal contida na Lei nº 4.320, de 1964, art. 63, § 2º, inc. III, segundo o qual a liquidação tem por base os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.** Nesse sentido, propõe-se a rejeição das razões de justificativa. (...)

### Acórdão nº 90/2004 – Segunda Câmara

(...) 9.2.23. confirme o preço praticado pela contratada, no desempenho das atividades de fiscalização/acompanhamento, de que trata o art. 67 da Lei nº 8.666/93; (...)

(Grifos adicionados).

7. No Acórdão TCU nº 474/2014 – Primeira Câmara, por sua vez, o relatório expressa interpretação de que a figura do “atesto” confunde-se com a própria liquidação da despesa:

44. Ao contrário do alegado pelo recorrente, **o atesto não é um ato anterior à liquidação da despesa. O atesto, na verdade, confunde-se com a própria liquidação da despesa, não havendo, em regra, como separar uma coisa da outra.** Ao declarar que os serviços indicados nas notas fiscais foram prestados em proveito da DFA/CE, o recorrente não fez outra coisa, senão verificar o direito adquirido do credor. Nesse sentido, citam-se os seguintes julgados desta Corte:

"9.8 determinar ao Parque de Material Aeronáutico de Lagoa Santa/MG que adote as seguintes providências:

(...)

9.8.2 identifique a pessoa responsável pelos "atestos" nas notas fiscais, fazendo constar do aludido documento a assinatura, nome e cargo ocupado, bem como a data de ocorrência desse evento, **de modo que se efetive a regular liquidação da despesa**, conforme previsto no art. 62 da Lei 4.320/64;" (Acórdão93/2004-Plenário)

"A responsabilidade pela liquidação da despesa antes mesmo de prestados os serviços constantes do Contrato MET 64/2002 é de quem atestou as notas fiscais, induzindo a erro o ordenador de despesas e o encarregado do setor financeiro.

(...)

No caso concreto, o então Coordenador-Geral de Modernização e Informática decidiu atestar o pleno adimplemento do contrato, gerou

a presunção da liquidação da despesa e permitiu que os pagamentos fossem efetuados. (...)" (voto condutor do Acórdão 918/2005-2ª Câmara). (Grifos adicionados).

8. Dessa forma, orienta-se que a fiscalização do contrato sempre observe os preceitos do artigo 63 da Lei nº 4.320/1964 ao verificar o direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Corroboram essa visão as citações supracitadas, as quais evidenciam a necessidade de apuração de informações tais como: a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a ser paga e a quem se deve pagar. Uma vez que o "atesto" é requisito indispensável ou indissociável à liquidação da despesa, consideramos fundamental o exercício deste controle pelo representante da administração ao qual faz menção o artigo 67 da Lei nº 8.666/1993, de modo a mitigar riscos associados ao descumprimento de cláusulas contratuais, que podem acarretar prejuízos à Administração.

9. Não obstante, entendemos que as deduções tributárias são matéria a qual ultrapassa a seara da fiscalização do contrato, por envolver conhecimentos e competências técnicas circunscritas à área contábil e financeira. Portanto, verificado o direito adquirido pelo credor, com base nos títulos e documentos comprobatórios do crédito, inclusive a adequação do objeto aos termos da contratação e o valor devido pela contraprestação dos bens ou serviços, o setor de finanças e contabilidade deve proceder ao respectivo cálculo dos recolhimentos e retenções tributárias. Ademais, é prudente observar o princípio da segregação entre as funções de fiscalização e pagamento, conforme jurisprudência do TCU transcrita a seguir:

### Acórdão nº 7498/2013 - Segunda Câmara

(...) 9.7.3. Não há, nos autos, evidência de "compensações em outros eventos", nem procede a tentativa de atribuir responsabilidade exclusiva às demais áreas da Funasa. Foi o recorrente quem atestou as notas fiscais apresentadas pela Aplauso (peça 6, p. 39 e 41) e, além do atesto da despesa, também ordenou o respectivo pagamento (peça 6, p. 44), **sequer observando o princípio de segregação de funções.** (...)

### Acórdão nº 137/2014 – Plenário

94. Com relação à segregação de funções, é cediço que esta fortalece os sistemas de controle utilizados. De fato, a depender da relevância envolvida, maior número de pessoas e de mais alto poder decisório em determinado ente tomarão parte no processo. Nesse passo, **cada agente responde por seus atos, na medida de suas responsabilidades**, naturalmente, e, por isso mesmo, **existe o instituto da responsabilidade solidária**, de modo a proporcionalizar a apenação de quem de direito.

(Grifos adicionados).

10. Sendo assim, de acordo com tal princípio de controle, o acompanhamento realizado pelo fiscal do contrato, no intuito de possibilitar o atesto do documento fiscal para pagamento, não exclui a necessidade de conferência pela área financeira e de contabilidade, porquanto se tratam de rotinas de controle independentes cujo objetivo é prevenir a ocorrência de dano ao erário, sob pena de responsabilização solidária. Ademais, as principais definições de controle interno ou administrativo frisam o caráter processual e integrado dos procedimentos e rotinas de verificação, pois consistem em:

(...) um **processo** integrado efetuado pela **direção e corpo de funcionários**, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;

cumprimento das obrigações de accountability;

cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;

salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.<sup>2</sup>

(...) **conjunto** de atividades, planos, rotinas, métodos e **procedimentos interligados**, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.<sup>3</sup>

(...) **processo** conduzido pela Diretoria, Conselhos ou outros empregados de uma companhia, no intuito de fornecer uma garantia

<sup>2</sup> *The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).*

<sup>3</sup> Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001.

razoável de que os objetivos da entidade estão sendo alcançados, com relação às seguintes categorias:

- 1 – eficácia e eficiência das operações;
- 2 – confiabilidade dos relatórios financeiros; e
- 3 – conformidade com a legislação e regulamentos aplicáveis.<sup>4</sup>

(Grifos adicionados).

11. No entanto, se o modelo vigente de carimbo de atesto estiver ocasionando a presunção de que toda a responsabilidade pela despesa atestada recai unicamente sobre o fiscal do contrato, inclusive no tocante às deduções tributárias, sugere-se a realização de adequações no texto, suprimindo os trechos que denotem esta interpretação, de modo a atender à segregação de funções, princípio de controle dentre os mais relevantes.

12. Observa-se, pois, que os procedimentos de fiscalização carecem de regulamentação interna, sendo este o foco a ser analisado pela gestão, uma vez que a legislação não elucida os limites entre a atuação do fiscal do contrato, do setor financeiro e contábil e demais áreas/atores envolvidos, embora a Instrução Normativa SLTI nº 2/2008, relativa à contratação de serviços, disponha, em seu artigo 31, §2º, sobre as figuras do: gestor do contrato (correspondente ao representante da administração previsto na Lei nº 8.666/1993); fiscal técnico; e fiscal administrativo. Segundo o referido dispositivo legal, considera-se:

I - gestor do contrato: servidor designado para coordenar e comandar o processo da fiscalização da execução contratual; **(Incluído pela Instrução Normativa nº 6, de 23 de dezembro de 2013)**

II - fiscal técnico do contrato: servidor designado para auxiliar o gestor do contrato quanto à fiscalização do objeto do contrato; e **(Incluído pela Instrução Normativa nº 6, de 23 de dezembro de 2013)**

III - fiscal administrativo do contrato: servidor designado para auxiliar o gestor do contrato quanto à fiscalização dos aspectos administrativos do contrato. **(Incluído pela Instrução Normativa nº 6, de 23 de dezembro de 2013)**

---

<sup>4</sup> *Committee of Sponsoring Organizations (COSO).*

13. Nesse sentido, a CI nº 297/2015/PU menciona, a título de exemplo, o “*Manual de Fiscalização de Contratos*” adotado pela Advocacia Geral da União (AGU), o qual documentou a regulamentação de rotinas e padronização de procedimentos, a fim de nivelar os entendimentos no âmbito daquela instituição. A obra apresenta, no primeiro capítulo, as definições dos termos utilizados, dentre os quais “Fiscal de Contrato”, “Fiscal Substituto” e “Tributos”. O segundo capítulo, por seu turno, ocupa-se das competências das áreas e atores/agentes envolvidos nos procedimentos inerentes à fiscalização de contratos.

14. Diante do exposto, recomendamos à Prefeitura Universitária que:

a) promova o diálogo com os atores envolvidos na gestão e fiscalização de contratos, com vistas a definirem as atribuições institucionais de cada agente do processo, considerando para tanto: a legislação pertinente ao assunto, as peculiaridades de cada setor ou competências relativas ao cargo/função desempenhados pelo agente administrativo, bem como o princípio da segregação de funções;

b) o questionamento referente ao carimbo se insere no contexto da definição de atribuições, rotinas e procedimentos, sendo, portanto, um efeito da ausência de parâmetros institucionais no que se refere à fiscalização de contratos, a exemplo do Manual adotado pela AGU. Mesmo assim, as adequações no modelo sugeridas na CI nº 297/2015/PU poderão ser propostas à Coordenação Geral de Finanças e Contabilidade, caso entendam que tais mudanças trarão mais clareza ao “atesto” de documentos de pagamento, em face do princípio da segregação de funções.

15. Lembremos, contudo, que de acordo com o entendimento do TCU nos julgados citados nesta Nota, não há como se dissociar o “atesto” da fase da liquidação da despesa, a qual tem por base os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço e, portanto, a atuação do fiscal do contrato é fundamental nesse processo. Todavia, as deduções tributárias envolvem conhecimentos e competências técnicas afins à área contábil e financeira, cabendo a este setor apoiar o fiscal do contrato na verificação dos valores a serem recolhidos aos órgãos governamentais.

- 
16. Colocamo-nos à disposição para eventuais esclarecimentos.

À apreciação superior,

Santo André, 19 de agosto de 2015.

**Leandro Gomes Amaral**  
Economista

De acordo. Remeta-se conforme o proposto.

**Adriana Maria Couto**  
Chefe da Auditoria Interna