

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Sueli Farias

**APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS  
REGISTROS DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA  
INSTITUIÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade.  
Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Florianópolis  
2013

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Farias, Sueli

Aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão : um estudo de caso em uma instituição pública federal / Sueli Farias ; orientador, Luiz Alberton - Florianópolis, SC, 2013.  
248 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Conformidade dos registros de gestão. 3. Não conformidades. 4. Instituição pública federal. I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Sueli Farias

**APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS  
REGISTROS DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA  
INSTITUIÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Contabilidade”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 29 de abril de 2013.

---

Prof. José Alonso Borba, Dr.  
Coordenador do Programa

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Luiz Alberton  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

---

Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp  
Membro Externo  
Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

---

Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

---

Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)



Aos meus pais, Maurina e Jairo (in memoriam)  
e toda a minha família, pelo amor, incentivo  
e apoio ao longo de toda a minha vida.



## AGRADECIMENTOS

A Deus pela força, coragem e saúde em todos os momentos da minha vida e perseverança na realização desse trabalho.

Aos meus pais, Maurina e Jairo (in memoriam) pelo amor, apoio e incentivo incondicional ao longo de toda a minha vida, e a toda minha família, pela torcida e incentivo para prosseguir, e que com paciência abdicaram da minha presença em diversos momentos, com compreensão e carinho.

Ao meu namorado, Marcelo, pelo carinho e companheirismo, pela paciência e compreensão nos momentos de ausência, e acima de tudo pela amizade que direta e indiretamente foram fundamentais nessa caminhada.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Alberton, pela orientação, pelo tempo disponibilizado, pela paciência e por compartilhar e transmitir seus conhecimentos e apoio ao longo desse período.

Aos meus colegas de trabalho, pelo apoio e incentivo em todo o processo de mestrado, pelo carinho demonstrado, por possibilitar a realização dessa pesquisa, sem dúvida foram fundamentais no processo dessa conquista.

Aos respondentes do questionário, uma das bases dessa pesquisa, que além de colegas de trabalho, proporcionaram maior aprofundamento do tema pesquisado, obrigada por colaborarem.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, pelos conhecimentos transmitidos.

Também agradeço aos professores da graduação da UFSC, em especial Flávio da Cruz e Orion Augusto Platt Neto, ambos, professores da disciplina de Contabilidade Pública na graduação, que me abriram os horizontes para essa área da Ciência Contábil, e com quem sempre pude contar e recebi apoio quando precisei.

A todos os colegas do PPGC/UFSC pelo convívio, pelo apoio, pelas parcerias e conhecimentos compartilhados.

E a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização de todo o processo e em especial, esse trabalho.





“Aprender é a única coisa de que a mente  
nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.”

*Leonardo da Vinci*



## RESUMO

Objetivando identificar a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal, procedeu-se esta pesquisa a qual tem como questão verificar: qual a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal? Em seu desenvolvimento, esta pesquisa é classificada como descritiva, um estudo de caso, bibliográfica e documental. Quanto à abordagem é considerada predominantemente qualitativa, e teve como fonte de dados: (i) a simulação da realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal nos meses de julho e agosto de 2012; e (ii) a aplicação de um questionário junto aos executores de registros no sistema, com intuito de verificar a percepção destes, quanto às dificuldades encontradas na atividade de registro, bem como da importância verificada do procedimento de conformidade dos registros de gestão. Como resultados, foram identificadas não conformidades na utilização de natureza de despesa, no campo observação, no plano de trabalho resumido, no elemento de despesa, no código do evento, no campo de unidade gestora responsável, e outros. As implicações das não conformidades encontradas geram inadequações na execução orçamentária, financeira e/ou patrimonial, decorrentes de inadequações no preenchimento de documentos, como: Nota de Empenho, Nota de Lançamento de Sistema, e documentos relativos a retenções de impostos. Todas as não conformidades verificadas são passíveis de correções e foram corrigidas por meio da conferência. Ainda pode-se inferir que nenhuma das não conformidades foi provocada, propositalmente, mas tiveram origem na ausência de mais capacitações, no desconhecimento das legislações ou por diversas atribuições inerentes ao cargo, sendo que esses fatores foram identificados, a partir dos dados obtidos por meio do questionário, como principais motivos na dificuldade de realização dos registros. A partir dos resultados, concluiu-se que o procedimento de conformidade dos registros apresenta relevância para a adequada execução orçamentária, financeira e contábil da instituição pública, corroborando com a maior parcela dos executores pesquisados, ao considerarem em nível elevado de importância, de 80,01% a 100,00%, a realização do procedimento.

**Palavras-chave:** Conformidade, Registros de Gestão, Não Conformidades.



## ABSTRACT

To identify the importance of the application of the procedure of compliance of records management in a federal public institution, conducted this search which has the check issue: what is the relevance of the application of the compliance procedure of management of records in a federal public institution? In its development, this research is classified as descriptive, a case study, literature and documentary. As for the approach is considered predominantly qualitative and had as a source of date: (i) the simulation of the procedure of compliance of records management in a federal public institution in the months of July and August 2012, and (ii) the application of a questionnaire to the executors of records in the system, in order to verify the perception of these, with regard to difficulties encountered in registration activities, as well as the importance of compliance procedure verified records management. As results were identified non-conformities in the use of nature of expenditure, in field observation, in summarized in the work plan, the element of expenditure in the event code, in the field of responsible management unit, and others. The implications of nonconformities found generate mismatches in the budgetary execution, financial and/or assets arising from inadequacies in filling out documents like Note of Commitment Notice, Note Release System, and documents relating to tax deductions. All nonconformities are verified and fixes were corrected through the conference. Although Can still be inferred that none of the noncompliance was caused intentionally, but originated in the absence of more training, lack of laws or by various attributions inherent to the position, and these factors were identified from data obtained through the questionnaire, as the main reasons the difficulty of carrying out the records. From the results, it was concluded that the compliance procedure of the records management has relevance to the proper budgetary, financial and accounting of the public institution, corroborating with the largest portion of executors searched, to consider in high level of importance, of 80.01% to 100.00%, the completion of the procedure.

**Keywords:** Compliance, records management, non-conformance.



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Ilustração 1 - Subsistemas do SIAFI .....	41
Ilustração 2 - Fluxograma da metodologia utilizada na pesquisa.....	53
Ilustração 3 - Estrutura do código do evento.....	82





## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Princípios da despesa pública .....	25
Quadro 2 - Exemplo de classificação institucional da despesa pública.	27
Quadro 3 - Modalidade de aplicação.....	29
Quadro 4 - Classificações da natureza de despesa .....	30
Quadro 5 - Documentos passíveis / analisados na conformidade os registros de gestão .....	58
Quadro 6 - Documentos analisados para realização da pesquisa .....	62
Quadro 7 - Modalidades de licitação.....	73
Quadro 8 - Possibilidades de preenchimento do campo inscrição2 .....	83
Quadro 9 - Resumo do modelo aplicado para realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão.....	116
Quadro 10 - Não conformidades encontradas na análise de Nota de Empenho nos períodos de julho e agosto de 2012 .....	118
Quadro 11 - Não conformidades encontradas na análise de Nota de Lançamento de Sistema nos períodos de julho e agosto de 2012.....	130
Quadro 12 - Utilização inapropriada do elemento de despesa .....	142
Quadro 13 - Utilização inapropriada do elemento de despesa .....	145
Quadro 14 - Não conformidades no campo “evento” .....	149
Quadro 15 - Não conformidades encontradas na análise de Ordens Bancárias nos períodos de julho e agosto de 2012.....	161
Quadro 16 - Não conformidades na natureza de despesa e/ou no elemento de despesa .....	169
Quadro 17 - Não conformidades encontradas na análise de Documento de Arrecadação de Receitas Federais, nos períodos de julho e agosto de 2012.....	172
Quadro 18 - Incorreções no preenchimento do código de receita .....	173
Quadro 19 - Não conformidades na aplicação de percentuais de retenção no preenchimento de DARF.....	175
Quadro 20 - Não conformidades encontradas na análise de Guia de Previdência Social nos períodos de julho e agosto de 2012.....	179
Quadro 21 - Não conformidades encontradas na análise de Documento de Arrecadação de Receitas Municipais nos períodos de julho e agosto de 2012.....	183
Quadro 22 - Restrições cadastradas no SIAFI para o documento de Guia de Recolhimento da União .....	185
Quadro 23 - Não conformidades encontradas na análise de “Outras Restrições” nos períodos de julho e agosto de 2012 .....	186



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perfil dos executores quanto ao grau de instrução e área de formação.....	199
Tabela 2 - Dados relativos ao cargo ocupado e função gratificada .....	200
Tabela 3 - Tempo de serviço público federal e tempo de execução de registro de gestão no SIAFI.....	201
Tabela 4 - Nível de dificuldade na emissão de NE, OB e GRU registrados no SIAFI .....	202
Tabela 5 - Nível de dificuldade na emissão de NS, DARF, GPS e DAR/ISS registrados no SIAFI .....	204
Tabela 6 - Nível de dificuldade na emissão de registros decorrentes de aspectos inerentes ao processo .....	205
Tabela 7 - Nível de dificuldade na emissão de registros decorrentes de aspectos inerentes ao processo .....	206
Tabela 8 - Importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão.....	209
Tabela 9 - Importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão.....	210



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART – Anotação de Responsabilidade Técnica  
art. – artigo  
ATUCONFREG – Atualiza Conformidade dos Registros de Gestão  
ATUDOMCREDOR – Atualiza Domicílio Bancário Credor  
ATUPI – Atualiza Plano Interno  
AV – Autorização de Viagens  
C/C – Conta Corrente  
CEI – Código Específico do INSS  
CF/88 – Constituição Federal do Brasil de 1988  
CIT – Código Identificador de Transferência  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
COMPASNET – Portal de Compras do Governo Federal  
CONBANCO – Consulta Banco  
CONCONFREG – Consulta Conformidade dos Registros de Gestão  
CONCONTA – Consulta Plano de Contas  
CONCREDOR – Consulta Credor  
CONDOMBAN – Consulta Domicílio Bancário  
CONEVENTO – Consulta Evento  
CONFONTE – Consulta Fonte por Código  
CONMUN – Consulta Tabela de Municípios  
CONPTRES – Consulta PTRES  
CONRESTREG – Consulta Restrição Registros  
CONUG – Consulta UG  
CPR – Contas a Pagar e Receber  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica  
DAR/DR – Documento de Arrecadação de Receitas Municipais  
DARF/DF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais  
DD – Devolução de Despesas  
DOS – *Disk Operation System*  
DT – Documento de Recolhimento  
EDC001 – Código de glosa para baixa de valor em despesas de serviços com contrato  
ESAF – Escola de Administração Fazendária  
GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social  
GPS/GP – Guia de Previdência Social  
GRU/GR – Guia de Recolhimento da União  
IMPCONFREG – Imprime Conformidade dos Registros de Gestão

IN – Instrução Normativa  
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores  
INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social  
ISS – Imposto Sobre Serviços  
IR – Imposto Sobre a Renda  
LF – Lista de Fatura  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
MCASP-PCO – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público –  
Procedimentos Contábeis Orçamentários  
MEC – Ministério da Educação  
MOG – Ministério de Estado do Orçamento e Gestão  
NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor  
Público  
NC – Nota de Movimentação de Crédito  
ND – Nota de Dotação  
ND(b) – Natureza de Despesa  
NE – Nota de Empenho  
NFE – Nota Fiscal Eletrônica  
NL – Nota de Lançamento  
NP – Nota de Pagamento  
NS – Nota de Lançamento de Sistema  
OB – Ordem Bancária  
OBB – Ordem Bancária Banco  
OBA – Ordem Bancária de Aplicação  
OBF – Ordem Bancária de Folha de Pagamento  
OBJ – Ordem Bancária Judicial  
PE – Pré-Empenho  
PF – Nota de Programação Financeira  
PI – Plano Interno  
PIS/PASEP – Programa de Integração Social e do Programa de  
Formação do Patrimônio do Servidor Público  
Proeja – Programa Nacional de Integração da Educação Profissional  
com a Educação Básica na Modalidade de Educação de Jovens e  
Adultos  
PTRES – Programa de Trabalho Resumido  
RB – Reembolso de Despesas  
RD – Reclassificação de Despesas  
RECEITANET – Serviço Eletrônico do Governo Brasileiro para  
validação e transmissão de declarações de Pessoas Físicas ou Jurídicas  
REDARF – Retificação de Darf

RP – Recibo de Pagamento  
SCI – Sistema de Controle Interno  
SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia  
SERPRO – Sistema de Processamento de Dados do Governo Federal  
SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal  
SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais  
SICAF – Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores  
SCDP – Sistema de Concessão de Diárias e Passagens  
SF – Suprimento de Fundos  
SFCI – Sistema Federal de Controle Interno  
SOF – Sistema de Orçamento Federal  
SPU – Secretaria do Patrimônio da União  
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
TCU – Tribunal de Contas da União  
TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados  
UG – Unidade Gestora  
UGR – Unidade Gestora Responsável  
UF – Unidade da Federação





## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>17</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	17
1.2 OBJETIVOS .....	18
1.2.1 Objetivo geral .....	19
1.2.2 Objetivos específicos.....	19
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	19
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	20
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>21</b>
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	21
2.1.1 Despesas públicas.....	24
2.1.2 Controle da gestão pública .....	34
2.1.3 Controle interno na administração pública e o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.....	36
2.2 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.....	42
2.3 O PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO.....	45
2.3.1 A determinação do procedimento de conformidade dos registros de gestão, segundo as legislações .....	47
2.3.2 Registros passíveis de conformidade dos registros de gestão .....	50
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>53</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	54
3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS .....	55
3.3 DOCUMENTOS SELECIONADOS .....	57
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS .....	59
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	62
<b>4 APRESENTAÇÃO E RESULTADOS DA PESQUISA</b> .....	<b>65</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA .....	65
4.2 MODELO DE APLICAÇÃO PARA O PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO .....	65
4.2.1 Nota de Empenho (NE).....	66
4.2.2 Nota de Lançamento de Sistema (NS).....	78
4.2.3 Ordem Bancária (OB) .....	85
4.2.4 Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) .....	93
4.2.5 Guia de Previdência Social (GPS).....	101
4.2.6 Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR) .....	108
4.2.7 Guia de Recolhimento da União (GRU) .....	112
4.2.8 Outras Restrições.....	113
4.3 RESULTADOS DA ANÁLISE DE REGISTROS E DOCUMENTOS .....	117

4.3.1	Análise das não conformidades em Nota de Empenho (NE).....	118
4.3.2	Análise das não conformidades em Nota de Lançamento de Sistema (NS).....	129
4.3.3	Análise das não conformidades em Ordem Bancária (OB) .....	160
4.3.4	Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) .....	172
4.3.5	Análise das não conformidades em Guia de Previdência Social (GPS) .....	179
4.3.6	Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR).....	183
4.3.7	Análise das não conformidades em Guia de Recolhimento da União (GRU).....	184
4.3.8	Análise das não conformidades – Outras Restrições .....	185
4.4	RESULTADOS DA ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO.....	198
4.4.1	Perfil dos executores de registros de documentos no SIAFI.....	198
4.4.2	Percepção dos executores quanto aos registros de documentos no SIAFI .....	202
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>214</b>
5.1	CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	214
5.2	RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS .....	217
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>219</b>
	<b>ANEXO A – Restrições cadastradas no SIAFI.....</b>	<b>232</b>
	<b>APÊNDICE A – Questionário da pesquisa.....</b>	<b>240</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo são apresentados o tema e o problema da pesquisa, seguidos do objetivo geral e de correlatos objetivos específicos do estudo. Na sequência, são apresentadas algumas justificativas para a realização da pesquisa e as delimitações.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Os processos de registros que envolvem a execução orçamentária, patrimonial e financeira culminam na realização da contabilização dos atos públicos por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Esses processos são compostos de diversas particularidades, todas envolvidas pelo princípio da legalidade, uma vez que, na administração pública só é permitido fazer o que está explícito em lei. E, desse modo os servidores devem estar capacitados a efetuar esses registros, com conhecimento legal e competência.

O Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI) é considerado uma ferramenta estratégica de controle do Governo Federal, por disponibilizar registros diários de informações armazenadas, possibilitando a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos diversos órgãos da administração pública nos três poderes (NAVES, 2011).

Desde o início da utilização desse sistema, em 1987, um ano após a sua criação, com os registros *online*, “o SIAFI se transformou, portanto, na base tecnológica sobre a qual se desenvolveram todos os sistemas de acompanhamento e controle das finanças do governo central”, além de possibilitar o acompanhamento da execução orçamentária por parte dos membros do Congresso Nacional (TAVARES, 2005, p. 82).

Esse sistema abarca cerca de 60 mil usuários cadastrados, com mais de 700 serviços *online* e capacidade para cinco mil usuários simultâneos (KALUPNIEK, 2011). Diante do número de transações que envolvem a contabilidade pública, existe a necessidade do correto registro, e, acima de tudo, de controle dos mesmos, de modo a evitar erros ou vieses na contabilização.

Assim, para acompanhamento e controle dos registros efetuados, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) promulgou a Instrução Normativa (IN) nº 6, de 31 de outubro de 2007, que dispõe acerca da conformidade dos registros de gestão para todos os registros efetuados no SIAFI. Essa legislação disciplina a realização do procedimento de conformidade, que tem por objetivo “verificar se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela

Unidade Gestora Executora foram realizados em observância às normas vigentes”, além da “existência de documentação que suporte as operações registradas” (BRASIL, IN nº. 6/2007).

Esse procedimento é instituído em lei devido à sua relevância e para o devido controle dos atos de gestão. Relevância, segundo Ferreira (2009, p. 1728), significa “1. Qualidade de relevante. 2. Saliência, protuberância, proeminência; relevo. 3. Grande valor, conveniência ou interesse; importância, relevo.” Portanto, o conceito de relevância está ligado a uma característica de determinado ato ou fato ser importante, ou de grande interesse.

Para que a informação registrada nos sistemas orçamentário, contábil e financeiro seja relevante para a tomada de decisão, ela precisa ser útil; e, para ser útil, é necessário que seja fidedigna, registrada de acordo com os princípios contábeis, normativos e com as leis correlatas.

Para cumprir com a finalidade de garantir que os dados sejam registrados corretamente, e, portanto, que sejam relevantes, a IN nº. 6/2007 disciplina que a entidade governamental federal deve nomear um servidor, o qual será o responsável pela conferência dos documentos e pelo registro da conformidade, uma vez que são muitos os registros efetuados, e por isso são passíveis de não conformidades. Entretanto, apesar do tempo decorrido, devido a fatores como volume de documentos emitidos e/ou ausência de estrutura adequada, dentre outros motivos, algumas instituições ainda encontram-se em processo de adequação a esta norma. Denota-se, portanto, uma lacuna a ser preenchida entre o que a legislação determina e o que está sendo realizado na prática. É nesse sentido que este estudo buscou responder a seguinte questão: **Qual a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal?**

Para tanto, foi precedida pesquisa em registros eletrônicos realizados por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, que foram analisados quanto à sua adequação legal, e quanto à existência de documentação física que suporte tais registros, conforme determina a IN nº. 6, de 31 de outubro de 2007.

## 1.2 OBJETIVOS

Para a realização desse estudo foi delineado o objetivo geral, e, em função deste, elaboraram-se alguns objetivos específicos, conforme apresentados a seguir.

### **1.2.1 Objetivo geral**

Identificar a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

Para atingir o objetivo geral, foram elencados alguns objetivos específicos conforme segue:

- Descrever os procedimentos adotados para a conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal;
- Identificar as não conformidades advindas da realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal;
- Apontar as implicações advindas das não conformidades em caso de inexistência do procedimento de conformidade dos registros; e
- Identificar a percepção dos executores quanto à importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão no SIAFI e as dificuldades encontradas na execução desses registros contábeis.

## **1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA**

Ao investigar a relevância da realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal, pretende-se contribuir para evidenciar como estão ocorrendo os registros dos atos e fatos que afetam ou tem a potencialidade de afetar o patrimônio governamental.

A análise ainda tem por objetivo permitir que sejam apresentadas as problemáticas vislumbradas pela ausência de tal procedimento; além de contribuir na investigação da necessidade desse procedimento para a gestão pública, diante da ausência de tal controle. Assim, busca-se colaborar para o estudo das possibilidades e potencialidades da efetivação do procedimento de conformidade dos registros de gestão na instituição pesquisada; bem como para o melhor e mais eficiente desempenho das atividades.

Também tem por objetivo contribuir para pesquisas na área pública, uma vez que se verificam poucos estudos relacionados ao tema, como o trabalho realizado por Naves (2011), que, ao estudar a contribuição do SIAFI como instrumento da *accountability* segundo a percepção dos usuários, citou o procedimento de verificação de conformidade dos registros de gestão como mecanismos para a preservação da confiabilidade das informações no SIAFI.

Diante dessa escassez de pesquisas relativas à área pública, e, especificamente pela indisponibilidade de estudos em relação ao tema registros de gestão, essa pesquisa também pode contribuir para ampliar o conhecimento de outros pesquisadores e estudantes da área.

Esse estudo pode, ainda, apresentar contribuições para outras entidades governamentais que não realizam o procedimento nas instituições; e, assim, apresenta uma expectativa do procedimento, bem como nortear quanto aos problemas possíveis decorrentes da ausência desse procedimento.

Por fim, se busca apresentar, como tema de interesse de todos os usuários e cidadãos, um “lado” da área governamental restrito a servidores públicos da área de gestão administrativa: o correto registro dos bens e das finanças públicas.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa se deu por meio da análise dos documentos de registro relativos à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, efetivados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, num total de sete dos quatorze tipos de documentos existentes. Essa delimitação se deu pelo período disponível para a coleta de dados e pela impossibilidade de aprofundamento em relação a todos os documentos disponíveis para análise, uma vez que, para efetuar a análise dos mesmos, é preciso possuir o entendimento do correto registro. Além disso, esses documentos foram os escolhidos devido a comporem o “ponto final” da execução orçamentária, financeira e patrimonial, ou seja, culminarem no registro do patrimônio público.

Cabe destacar que, além de delimitar-se aos documentos que serão apropriadamente apresentados nos capítulos subsequentes, o estudo teve por objetivo apenas a organização foco da pesquisa – uma instituição pública federal –, de forma a viabilizar o estudo, além de possibilitar maior aprofundamento em relação ao tema estudado, caracterizando-o como um estudo de caso.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com o objetivo de embasar a pesquisa com alguns conceitos acerca do tema estudado, neste capítulo serão abordados alguns aspectos relativos à Contabilidade Pública, ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), a relevância da informação contábil e o procedimento de conformidade dos registros de gestão.

### 2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública é um dos ramos da Ciência Contábil com a incumbência de registrar, controlar e evidenciar todos os atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público, de forma a abarcar todas as pessoas jurídicas de Direito Público federal, estadual e municipal, as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo Poder Público. Segundo Cruz (1989, p. 10), a “Contabilidade Pública é: a ciência que estuda, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

Silva (2004, p. 196) prefere utilizar o conceito de Contabilidade Governamental para definir o estudo “não só no âmbito da administração direta, como também da administração indireta, nela incluídas as estatais e todos os problemas advindos de suas atividades vinculadas em alguns aspectos às normas do setor público”.

Para Platt Neto (2002, p. 99), “dentro do objetivo de fornecer informações úteis para diversos fins, a Contabilidade Pública atende usuários internos e externos diferenciados do setor privado”.

A Contabilidade Pública é regida pela Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, 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. Esta lei está para a contabilidade governamental, da mesma forma que a Lei nº. 6.404/76 está para a contabilidade privada, no entanto, estabelece diretrizes contábeis com foco principalmente voltado ao orçamento.

A Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi criada para somar exigências quanto à eficiência e quanto ao controle das finanças públicas. Esta lei é vislumbrada como norteadora das finanças governamentais, voltada para a responsabilização na gestão fiscal de forma transparente e planejada, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, LC nº. 101/2000).

A LRF disciplina a gestão fiscal trazendo várias imposições quanto a despesas com pessoal, operações de crédito, restos a pagar e outras operações. Soares *et al.* (2011) defendem que a LRF representa um marco para a transparência e para a atividade pública brasileira, bem como, alterou o comportamento dos administradores públicos na gestão governamental de forma definitiva.

A Lei nº. 4.320/1964 e a LC nº. 101/2000 têm por intuito controlar a gestão pública no que concerne à execução orçamentária, financeira e patrimonial, de forma a ensejar uma administração dos recursos públicos de forma transparente e eficiente. Segundo Lima e Castro (2009, p. 3), a Contabilidade Pública tem por objetivo:

- registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes nos orçamentos públicos anuais;
- registrar todos os Ativos (bens e direitos), como os créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;
- escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange ao respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Dessa forma, o objetivo da Contabilidade Pública é registrar os atos e fatos públicos, antes voltados principalmente para a execução orçamentária, uma prerrogativa alterada pela convergência das leis



brasileiras às internacionais, em que o foco passa a ser patrimonial, além do atendimento e aplicabilidade de controles exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) trazem dispositivos até então não exigíveis para a contabilidade governamental, como a depreciação de bens patrimoniais, o reconhecimento de bens intangíveis e a adoção de demonstrativos contábeis (Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstrativo do Resultado Econômico e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).

Nesse contexto, cabe apresentar o conceito abordado para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público segundo a NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.128/2008, qual seja: “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”. Vislumbra-se, assim, uma “nova visão” para a Contabilidade Pública, em que o foco no orçamento governamental abre espaço para o controle do patrimônio público, aderindo à essência da própria contabilidade.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2013), “esse novo modelo visa resgatar a Contabilidade como ciência, e o patrimônio da entidade pública como objeto de estudo”. Para promover as adequações necessárias de forma a realizar a convergência das normas brasileiras às internacionais, aplicadas ao setor público, foi promulgado o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que apresenta as seguintes diretrizes:

- estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF;
- disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

- elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República (STN, 2012).

Darós e Pereira (2009) realizaram uma pesquisa em que evidenciaram as principais mudanças para a Contabilidade Pública, em decorrência da aprovação das NBCASP e concluíram que essas normas são importantes para a devida implementação de aspectos dispostos na Lei nº. 4.320/64 e na LC nº. 101/2000, além de servir de instrumento para aumentar a eficácia e efetividade quanto aos procedimentos de planejamento, transparência e responsabilidade na gestão fiscal.

Nesse sentido, a Contabilidade Pública, com todas as suas particularidades, relativas a controle, execução e acompanhamento dos atos envolvendo os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, converge para uma contabilidade focada no patrimônio público, no aprimoramento dos controles internos, para uma gestão fiscal eficiente e transparente; além da correta prestação de contas.

### **2.1.1 Despesas públicas**

As despesas públicas surgem em decorrência do atendimento das necessidades da população, tais como educação, segurança, moradia e outros. Para Kohama (2008, p. 87), as despesas públicas compreendem:

[...] gastos fixados em lei orçamentária e em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais, à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Para Silva (2004, p. 125), “constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

A Contabilidade Pública possui alguns princípios, de “observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade”, como o da Competência, da Entidade, da Continuidade e outros (BRASIL, MCASP-PCP, 2012, p. 7). As despesas públicas, em caráter geral, possuem características que podem ser abordadas, segundo princípios, quanto à classificação e quanto aos estágios para a devida execução, conforme apresentados na sequência.

#### a) Princípios das despesas públicas

As despesas públicas devem ser tratadas segundo alguns critérios para serem executadas. Silva (2004) apresenta alguns princípios para as despesas públicas como a Utilidade e a Oportunidade, inclusive princípios constitucionais como a Legalidade e a Economicidade, conforme exposto no Quadro 1.

Quadro 1 - Princípios da despesa pública

<b>Princípios</b>	<b>Descrição</b>
Legalidade	Esse princípio torna-se fundamental, uma vez que não há vontade nem liberdade pessoal na administração pública.
Utilidade	A despesa pública serve para custear os gastos necessários à manutenção do Estado e dos serviços públicos, com o objetivo de atender à coletividade.
Oportunidade	A despesa pública deve ser oportuna, em decorrência do princípio da legitimidade para que se ajuste à necessidade coletiva.
Economicidade	As despesas públicas devem estar ligadas aos critérios de viabilidade, eficiência e eficácia das operações relacionadas.
Legitimidade	Esse princípio consiste no consentimento coletivo manifestado pela representação popular e legitimado pela discussão da lei orçamentária.

Fonte: Adaptado de Silva (2004).

Nenhum dos princípios possui característica de maior importância, todos possuem relevância e existem para direcionar o gestor público quanto ao cumprimento de alguns critérios, na efetivação dos gastos públicos.

A despesa pública pode ser explicada sob alguns enfoques ou classificações; algumas de cunho normativo, dispostas por legislações e normas, outras sob abordagem de alguns autores. Alguns autores como Silva, Cruz e Kohama classificam as despesas: (i) segundo a natureza, (ii) quanto à afetação do saldo patrimonial líquido, (iii) quanto à competência político-institucional, e (iv) quanto à regularidade. A seguir, por escolha da pesquisadora, são apresentadas as duas primeiras classificações citadas.

#### b) Classificação das despesas públicas segundo autores

As despesas públicas, entre outras classificações, podem ser analisadas:

*b.1) Quanto à natureza*

- **Despesas orçamentárias e extraorçamentárias** – segundo Silva (2004), Platt Neto (2002) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Procedimentos Contábeis Orçamentários (MCASP-PCO, 2012), as despesas orçamentárias são destinadas à manutenção e expansão dos serviços públicos, contempladas no orçamento e dependem de autorização legislativa. As despesas extraorçamentárias, por sua vez, não constam na lei orçamentária e, segundo o MCASP-PCO (2012, p. 52), elas compreende “saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios”.

*b.2) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial*

- **Despesa orçamentária efetiva e não efetiva** – a diferença básica entre as duas classificações é que a primeira afeta a situação patrimonial líquida do ente governamental, constituindo-se num fato contábil modificativo diminutivo; enquanto que a despesa orçamentária não efetiva não altera a situação líquida do patrimônio, e, assim, trata-se de uma alteração permutativa, como, por exemplo, a aquisição de materiais para estoque (BRASIL, MCASP-PCO, 2012).

Cruz (1989, p. 135) aponta que a despesa efetiva “é a despesa orçamentária que não contribui simultaneamente para elevar o patrimônio com novos bens ou com a diminuição de obrigações de longo prazo”, excluindo-se, portanto, as despesas com investimentos.

c) Classificações das despesas públicas segundo a legislação

A Lei nº. 4.320/1964 e outras legislações dispõem acerca das classificações para as despesas públicas como: institucional, funcional, por estrutura programática; e a classificação da despesa por natureza de despesa, conforme descritas a seguir.

*c.1) Classificação institucional*

Essa classificação consiste na alocação dos créditos orçamentários e está dividida em órgão orçamentário e unidade orçamentária. O art. 14 da Lei nº. 4.320/1964 conceitua a unidade orçamentária como “o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”; e os órgãos orçamentários, segundo o MCASP-PCO (2012, p. 47)

“correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias”. O manual PCO ainda explica que a classificação institucional, na esfera federal, compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros relativos ao órgão e os três últimos, referentes à identificação da unidade orçamentária, responsável pela realização das ações, conforme exemplo no Quadro 2.

<b>Órgão</b>	<b>Descrição</b>	<b>Unidade Orçamentária</b>	<b>Descrição</b>
26000	Ministério da Educação	26261	Universidade Federal de Itajubá - (UNIFEI)
		26248	Universidade Federal Rural de Pernambuco - (UFRPE)

Quadro 2 - Exemplo de classificação institucional da despesa pública  
Fonte: Adaptado do MCASP-PCO (2012)

Assim, nesse exemplo, a Unidade Orçamentária 26261 é o código identificador da Universidade Federal de Itajubá, sendo que os dois primeiros dígitos classificam-na como pertencente ao Ministério da Educação.

### *c.2) Classificação funcional*

A classificação funcional para a despesa pública é estabelecida pela Portaria nº. 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG), e discrimina a despesa segundo função e subfunção. Essa classificação compreende um código de cinco dígitos, sendo os dois primeiros correspondentes à função, e os demais, relativos à subfunção.

Por função, conforme § 1º da referida Portaria, entende-se “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”. A subfunção representa uma parte da função, com objetivo de unir determinado subconjunto de despesa (BRASIL, 1999). A classificação funcional da Portaria nº. 42/99, criada em substituição à Portaria nº. 117/98, permite maior flexibilização devido à possibilidade de uma subfunção combinar-se com funções diferentes. Nesse sentido, Silva (2004) defende que essa atualização permite a implementação da administração gerencial no setor governamental, de forma a orientar as ações para resultados.

### *c.3) Classificação segundo a estrutura programática*

Por meio da Portaria nº. 42/99, também houve a substituição da classificação Funcional-Programática pela Estrutura Programática. O

Programa consiste no “instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual” (BRASIL, art. 2º, alínea a, 1999).

Ainda segundo a mesma Portaria, para o cumprimento de um programa, são determinadas ações (operações das quais resultam bens ou serviços), e estas, segundo suas características, podem ser classificadas em:

[...]

b) **Projeto**, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

c) **Atividade**, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

d) **Operações Especiais**, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (BRASIL, art. 2º, alínea “b”, “c” e “d”, 1999).

A diferença básica entre os conceitos consiste em que o **projeto** possui limitação no tempo, além de resultar em um produto para a expansão e o aperfeiçoamento da ação governamental; enquanto a **atividade** é realizada de modo contínuo, resultando em um produto destinado à manutenção da ação governamental; e as **operações especiais** não resultam em qualquer produto.

#### *c.4) Classificação segundo a Natureza de Despesa*

Para fins de consolidação das contas públicas e padronização da classificação para receitas e despesas, a classificação segundo a natureza é disposta pela Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163, de 4 de maio de 2001, alterada pela Portaria Conjunta nº. 01, de 13 de julho de 2012. De uso obrigatório para todos os entes governamentais, segundo o art. 3º da referida Portaria, a classificação compreende:

I – categoria econômica;

II – grupo de natureza de despesa; e

III – elemento de despesa.

Conforme disposto no § 1º, desse mesmo artigo, a natureza de despesa deve ser complementada pela modalidade de aplicação (Quadro 3), que consiste em uma informação de caráter gerencial, com o objetivo de indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos da mesma esfera de Governo ou por outro; bem como, a eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

### Quadro 3 - Modalidade de aplicação

20	Transferências à União
22	Execução Orçamentária Delegada à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
31	Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
32	Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
41	Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
42	Execução Orçamentária Delegada a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos
72	Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe.
93	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe.
94	Ente Não Participe.
99	A Definir

Fonte: Adaptado da Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163/2001.

As categorias econômicas dividem as despesas públicas em Despesas Correntes (código 3) e Despesas de Capital (código 4), com os conceitos apresentados, adiante, no Quadro 4. Os grupos de natureza de despesa, segundo o § 2º do art. 3º da Portaria STN/SOF nº. 163/2001, consistem na “agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto”, conforme códigos e conceitos apresentados (Quadro 4).

Por fim, o elemento de despesa (§ 3º do art. 3º) tem o objetivo de identificar os objetos de gasto que a administração pública se utiliza para a consecução de seus fins, como, por exemplo: outros serviços de terceiros – PJ (39), obras e instalações (51), materiais de consumo (30), equipamentos e material permanente (52), entre outros.

Quadro 4 - Classificações da natureza de despesa

<b>Classificação</b>	<b>Descrição</b>
<b>A – Categorias Econômicas</b>	
3 – Despesas Correntes	Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
4 – Despesas de Capital	Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
<b>B – Grupos de Natureza de Despesa</b>	
1 – Pessoal e Encargos Sociais	Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar 101, de 2000.
2 – Juros e Encargos da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.



3 – Outras Despesas Correntes	Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.
4 - Investimentos	Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
5 – Inversões Financeiras	Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.
6 – Amortização da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Fonte: Adaptado do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001.

#### d) Estágios da despesa pública

A despesa pública deve percorrer todo o processo de execução orçamentária, financeira e contábil, seguindo alguns critérios para sua efetivação, sendo que a Lei n.º. 4.320/64 estabelece os estágios obrigatórios de empenho, liquidação e pagamento. O MCASP-PCO (2012) apresenta outras etapas para a despesa como (i) Planejamento, que compreende: Fixação da despesa, Descentralização de créditos orçamentários, Programação orçamentária e financeira, Processo de Licitação e contratação; e (ii) Execução que compreende: Empenho, Liquidação e Pagamento.

Alguns estágios abordados pelo MCASP-PCO apresentam-se consolidados por alguns doutrinadores, como os estágios de fixação (Silva, 2004); a programação da despesa (Angélico, 1995), (Cruz, 1989); a licitação (Angélico, 1995), (Cruz, 1989); o suprimento (Angélico, 1995), (Cruz, 1989); a tomada de contas (Cruz, 1989) e a

retroalimentação (Cruz, 1989). Embora todos os estágios sejam considerados importantes, para o desenvolvimento desse estudo, foram analisados somente os documentos considerando os estágios compreendidos na Lei nº. 4.320/64, os quais serão apresentados a seguir.

#### *d.1) Empenho*

Segundo o art. 58 da Lei nº. 4.320/64, empenho “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Para Cruz (1989, p. 93), empenho significa o comprometimento entre o setor público e o fornecedor (credor), sendo uma obrigação para o Estado e uma garantia de recebimento para o contratado, equiparando-se “ao fechamento de um pedido comercial” para este último. Segundo Angélico (1995), essa etapa acontece após a homologação e a assinatura do contrato. Silva (2004) defende que o empenho deve ser anterior à realização das despesas, respeitando os créditos orçamentários (BRASIL, Lei nº. 4.320, art. 59, 1964). A Lei nº. 4.320/64 ainda estabelece alguns critérios/limitações para a realização do empenho, além de privar a realização de despesa sem prévio empenho.

O empenho pode ser realizado de três formas, conforme particularidades, podendo se configurar como ordinário, estimativo ou global. O empenho ordinário é realizado quando o valor do bem ou serviço a ser contratado é certo e líquido, a ser pago totalmente em uma parcela; o empenho estimativo deve ser realizado quando o montante do valor a ser contratado não puder ser determinado; e o empenho global deve ser realizado para despesas contratuais e/ou sujeitas a parcelamento (BRASIL, Lei nº. 4.320/64).

Percebe-se que, conforme os conceitos antes citados, apenas para o empenho do tipo estimativo cabe o reforço, ou seja, “aumento” ao valor originalmente empenhado, uma vez que, segundo a Lei nº. 4.320/64, é a única modalidade em que não se pode prever o valor no momento da realização.

O MCASP-PCO (2012) orienta que o número da Nota de Empenho (NE) deve constar no contrato por representar a garantia de existência de crédito orçamentário por parte do fornecedor. E, ainda, destaca que, nos casos em que o contrato for dispensado, conforme disposições da Lei nº. 8.666/1993, a Nota de Empenho pode servir de representação deste.

Cabe destacar que, na prática, a realização de empenho exige uma série de procedimentos embutidos no processo, instituídos pela Lei nº. 8.666/1993 (Lei das Licitações), como a regularidade do fornecedor,

comprovada mediante emissão de certidões negativas junto aos órgãos da Receita Federal e Previdência, por exemplo; adequações à legislação quanto a valores e modalidades de licitação; além de assinatura da Nota de Empenho pelo ordenador de despesa e pelo gestor financeiro. A emissão da Nota de Empenho, diante de todas as particularidades, deve ser realizada por um servidor devidamente habilitado para tal função.

#### *d.2) Liquidação*

A liquidação, segundo estágio obrigatório da despesa, conforme art. 63 da Lei nº. 4.320/64, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Ainda segundo esse dispositivo:

§ 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.

A efetiva liquidação, portanto, ocorre no momento em que o fornecedor entrega o bem ou serviço contratado, e exige o pagamento por meio de documento comprobatório e legal a ser apresentado pelo fornecedor. Esse documento é atestado pelo responsável no recebimento da mercadoria/serviço após a verificação de todos os requisitos cumpridos mediante as cláusulas da licitação/contrato, e, estando em acordo, é encaminhado ao responsável pelo registro no sistema.

O registro da liquidação da despesa é efetuado no SIAFI por uma pessoa habilitada para tal processo, uma vez que exige conhecimento do sistema e da legislação pertinente quanto a retenções de impostos e contribuições. Esse registro gera uma Nota de Pagamento (NP) concomitantemente com uma Nota de Lançamento de Sistema (NS) (ambos os documentos hábeis do sistema), a qual é anexa ao documento fiscal e enviado para o devido pagamento.

#### *d.3) Pagamento*

Após o regular processo de liquidação, procede-se com a última etapa legal da despesa, o pagamento. A “ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (BRASIL, Lei nº. 4.320, art. 64, 1964). O pagamento deve ser feito por meio de adiantamento (antes da prestação de contas), apenas em casos específicos, como o de suprimento de fundos.

Segundo Giacomoni (1992), o pagamento é uma etapa de responsabilidade da principal autoridade da instituição, ou seja, o ordenador de despesa. O MCASP-PCO (2012) ainda dispõe que a ordem de pagamento apenas pode ser emitida em documentos processados pelos serviços de contabilidade do órgão governamental competente. Assim como o estágio do pagamento e da liquidação, também o pagamento, deve ser realizado por uma pessoa habilitada para o respectivo processo.

### **2.1.2 Controle da gestão pública**

A gestão pública pressupõe o planejamento, controle e execução dos recursos públicos, que devem estar concatenados para a consecução dos objetivos do Estado no atendimento das necessidades da população. É decorrente dessa premissa, a necessidade da adequada aplicação dos recursos governamentais, e, portanto, a consequente necessidade de controle de gestão desses mesmos recursos.

Nos últimos anos, o controle da gestão pública ganhou força com o advento da Lei Complementar 101 de 2000, em que se estabeleceram mecanismos de transparência, controle e fiscalização, conforme destacado por Platt Neto *et al.* (2007). A transparência, segundo a LRF, pressupõe o incentivo à participação popular, instrumentos de ampla divulgação, possibilidade de conhecimento relativo à receitas e despesas por qualquer cidadão interessado, além de adoção de um sistema integrado de administração financeira (BRASIL, LC nº. 101/2000).

Segundo Mendes, Oleiro e Quintana (2008), o Portal de Transparência do Governo Federal, lançado pela Controladoria Geral da União (CGU) consiste em um dos mecanismos que tem por objetivo contribuir para a transparência da administração pública, ao passo que disponibiliza fácil acesso à informações relativas aos gastos públicos, possibilitando e incentivando o controle social e a democracia.

Para Platt Neto *et al.* (2007, p. 80), “a transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e compreensibilidade das informações”, no entanto, os autores ressaltam que a transparência vai além da publicidade, pois está diretamente ligada à constitucionalidade da administração pública brasileira. Esse entendimento é corroborado por Sacramento e Pinho (2007, p. 2), quando defendem que a transparência deve “alcançar um nível de evidenciação tal que permita a sociedade julgar as ações de seus gestores”.

Assim, ao institucionalizar a transparência, esta vem agregada pela responsabilidade ou *accountability*, termo comumente utilizado

para definir a responsabilização do gestor público diante do poder de Estado que lhe é instituído. Nakagawa (1998, p. 17), define *accountability* como “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”. Campos (1990) chamou a atenção para este termo, questionando acerca da possibilidade de tradução para a língua portuguesa, e concluiu que, não apenas em questão linguística, mas, especialmente, em caráter político, a responsabilização dos agentes públicos, ainda não poderia ser efetivamente verificada diante dos controles formais à época.

Naves (2011) dispõe que, a noção de *accountability* está relacionada ao controle, fiscalização e responsabilização dos agentes públicos. A responsabilização – e se cabível, a sanção dos agentes – decorre diretamente, do controle exercido (interno ou externo), e é fundamentado em dispositivos legais. Os art. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 dispõem que:

**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.

**Parágrafo único.** 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, assumas obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

O art. 56 da LC nº. 101/2000 disciplina acerca da prestação de contas dos Chefes do Poder Executivo e dos demais poderes, com a prerrogativa de, necessariamente, receber parecer prévio do respectivo Tribunal de Contas (TCU). Este órgão tem a incumbência de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, de todos os responsáveis – pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas – por utilizar ou gerenciar dinheiros e valores públicos (TCU, 2013), exercendo assim, o controle externo das entidades públicas brasileiras.

O controle interno, por sua vez, é de responsabilidade da Controladoria-Geral da União (CGU), parte integrante da estrutura da

Presidência da República, que atua como órgão central do Poder Executivo Federal para as funções de controle interno (CGU, 2013).

### **2.1.3 Controle interno na administração pública e o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal**

O controle interno é vislumbrado como um sistema que tem por objetivo tornar os procedimentos mais eficientes e confiáveis. Chaves (2010) alerta acerca da confusão conceitual entre controle interno, sistema de controle interno e auditoria interna, que, pela semelhança, por vezes geram equívocos. Embora pareçam sinônimos, são conceitos distintos, uma vez que os controles internos podem ser vislumbrados como medidas gerenciais de uma organização; sistema de controle pode ser entendido como o processo conjunto de organização dos controles internos, ao passo que auditoria se refere ao trabalho de monitoramento realizado na organização.

A Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno nº. 01, de 06 de abril de 2001, define as finalidades do Sistema de Controle Interno (mais especificamente do Poder Executivo Federal) como “avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.” E observa, ainda, que é de competência do Sistema de Controle Interno (SCI) a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”, que tem por objetivo verificar o cumprimento das finalidades constitucionais, além das técnicas de trabalho desenvolvidas relativas à auditoria e fiscalização (SFCEI, IN nº. 01, p. 7, 2001).

Para Filho (2008), os controles (interno ou externo) na administração pública têm por objetivo proporcionar maior segurança para o gestor público, no sentido de evitar e apontar falhas, eventuais desvios ou o uso inadequado do dinheiro público. Desse modo, é vislumbrado como uma ferramenta que proporciona para esse gestor maior segurança e qualidade na tomada de decisão.

Acerca de controle interno na área pública, a NBC T 16.8 – Controle Interno, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008, dispõe como “suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar os riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público”. Segundo a mesma norma, sob o enfoque contábil, o controle interno “compreende o conjunto de

recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público” com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Conforme pode ser observado, o controle interno tem, sobretudo, o objetivo de salvaguardar o patrimônio público, de forma a torná-lo fidedigno por meio da conformidade dos registros contábeis; além de promover a eficiência operacional, evitando incorreções. Ainda, nesse sentido, os controles internos podem fornecer suporte para a realização de auditoria, a qual, por sua vez, consiste em um conjunto de técnicas que visam avaliar a gestão governamental confrontando a aplicação de critérios técnicos operacionais e legais com a gestão realizada.

A auditoria tem característica não apenas corretiva, mas principalmente preventiva, de modo a evitar desvios e irregularidades (SFCI, n°. 01/2001). A IN SFCI n°. 01/2001 pontua que

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública [...] (SFCI, IN n° 01/2001, p. 32).

Humphrey (1991 *apud* COSTA; PEREIRA; BLANCO, 2006), considera algumas teorias básicas para a justificativa de existência de auditoria, sendo que uma delas fundamenta-se no interesse público da função, especialmente quando aplicável ao setor público. A presença de um auditor numa organização ou a noção de existência e efetividade de controle possui efeito de dissuadir práticas indesejáveis.

Depreende-se dos conceitos até aqui citados que o sistema de controle interno constitui um conjunto organizacional que envolve os controles internos (métodos de gerenciamento); e que a auditoria

consiste em um conjunto de técnicas utilizadas para verificação da efetividade desses métodos.

Segundo Alberton (2002), a revisão dos controles internos por parte do auditor, tem por objetivo, sobretudo, verificar o grau de confiança relativo às contas e aos valores constantes nas demonstrações contábeis e nas atividades operacionais, bem como servir de base para a abrangência necessária quanto aos procedimentos de auditoria.

Marques e Almeida (2004), em um estudo realizado em Portugal, concluíram que o trabalho das entidades de controle devem se estender além do exímio cumprimento da legalidade, de modo a efetuar o controle da gestão, avaliar o cumprimento de metas e objetivos, avaliando a economia, a eficiência e a eficácia da atuação governamental, seguindo a nova tendência para a área pública, identificada como Nova Gestão Pública.

Nesse sentido, infere-se que o sistema de controle interno pode auxiliar a auditoria interna, ou seja, os pontos que apresentarem controles internos de forma mais deficitária servirão de indicadores para que a auditoria seja mais aprofundada, uma vez que, normalmente, devido ao volume de trabalho, a auditoria utiliza técnicas de amostragens para realização de seu trabalho.

Um dos mecanismos de controle exercidos pelos órgãos de controle da administração pública federal sob as entidades sob sua jurisdição é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), utilizado pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. O SIAFI é utilizado para disponibilizar os registros diários de informações, de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos três Poderes, além de possibilitar a consolidação das contas públicas federais. Naves (2011, p. 26) defende que o SIAFI possibilita o controle interno e externo: “promove o controle dos gastos públicos pelas unidades de controle interno de cada poder, bem como o controle externo exercido pelo Congresso Nacional [...]”.

Esse sistema é composto por diversos subsistemas como o SIAFI Gerencial e o Novo CPR. O SIAFI Gerencial, por exemplo, permite a seleção dos dados pelo próprio usuário, além de apresentá-los com uma interface que utiliza planilhas de dados, de forma a possibilitar um acompanhamento gerencial das informações pelo gestor público. Já, o Novo CPR (Contas a Pagar e Receber) é um dos módulos do SIAFI, que vem substituir comandos e toques do sistema DOS por um sistema *web*, com interface mais amigável e de fácil acesso, além de possibilitar a integração com outros sistemas (STN, 2012).



Essas possibilidades de entrada, armazenamento e disponibilidade dos dados têm por objetivo dinamizar e facilitar o acesso por parte dos usuários do sistema, além de contribuir para a transparência das contas públicas e da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Diante da necessidade de controle e evidenciação da aplicação dos recursos públicos, o Governo Federal tem investido em alguns sistemas como Comprasnet, Receitanet, Portal da Transparência do Governo Federal etc.

A ideia em alinhar a transparência na aplicação dos recursos públicos decorre, principalmente, da necessidade de atendimento de diversas necessidades da população com educação, saúde, moradia e outras prioridades, utilizando-se da aplicação de recursos limitados. A educação, por exemplo, é vislumbrada como o alicerce para o desenvolvimento da economia de um país, o que a torna um dos pontos focados pela Carta Magna para aplicação e controle desses recursos.

Diante do exposto, depreende-se a importância do recurso ser bem aplicado, e, para tal, o gestor público necessita que os registros sejam realizados de forma correta, a fim de possibilitar o devido controle e gestão. Castro e Garcia (2008 apud NAVES, 2011) defendem que o SIAFI apresenta informações úteis para um grande número de usuários. E, ao compreender toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial, por conseguinte, a execução contábil da União, esse sistema contribui de forma direta para o desempenho da gestão pública.

Antes da implantação do sistema SIAFI, o controle orçamentário e as finanças públicas federais eram realizados por meio de registros manuais. Desse modo, o levantamento das demonstrações contábeis demorava dias (KALUPNIEK, 2011). Segundo o coordenador-geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação do Tesouro Nacional, Paulo Henrique Feijó (KALUPNIEK, 2011, p. 37), “o Brasil vivia em um verdadeiro caos em suas finanças”.

Diversos problemas eram verificados por falta de um sistema que realizasse o controle adequado: defasagem na escrituração contábil em que os documentos não eram registrados com tempestividade; incompatibilidade dos dados utilizados, pois não havia uma base sólida para tal; os trabalhos eram realizados de forma rudimentar com a existência de registros contábeis manuais; existência de milhares de contas contábeis devido à ausência de uma conta única para controle de caixa do governo; e despreparo do pessoal envolvido ou sem a devida capacitação (LIMA; CASTRO, 2009).

Diante da necessidade premente de controle das finanças públicas, foi criada, em 1986, pelo Decreto nº. 95.452, a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central da administração financeira e da contabilidade federal brasileira, vinculada ao Ministério da Fazenda, com a incumbência de desenvolver um sistema para controle de todas as informações necessárias, de forma segura e tempestiva.

O SIAFI é o principal instrumento da STN para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial da União desde 1987, quando foi implantado pela Secretaria em parceria com o Sistema de Processamento de Dados do Governo Federal (SERPRO). Desde então, toda a execução, controle e acompanhamento tem sido realizados de maneira *online*, com a possibilidade de aprimorar o controle das contas e das finanças públicas, ressaltando-se que quanto maior controle na execução, mais transparente, confiável e precisa torna-se a informação contábil para os gestores e para o controle social.

O SIAFI, em sua atuação, tem por principais objetivos:

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal (STN, 2013).

Dentre as vantagens de utilização desse sistema, a STN ainda apresenta: tempestividade na informação por parte dos gestores públicos, com mais qualidade e precisão; agilidade na programação financeira por conta da unificação dos recursos e utilização da Conta Única do Banco Central; execução orçamentária realizada de forma tempestiva e transparente, integrada à execução patrimonial e financeira; e retenção dos impostos devidos diretamente na execução dos serviços e/ou entrega dos materiais ao órgão público (STN, 2012).

O SIAFI também permite contribuir para o trabalho da auditoria, atua contra a irregularidade na utilização do dinheiro público; cobra transparência na gestão dos recursos públicos; possibilita a padronização de métodos e rotinas de trabalho, interligação dos dados de todo o território nacional em todos os órgãos da administração direta e grande parte da administração indireta e consolidação das contas contábeis do Governo Federal (STN, 2012).

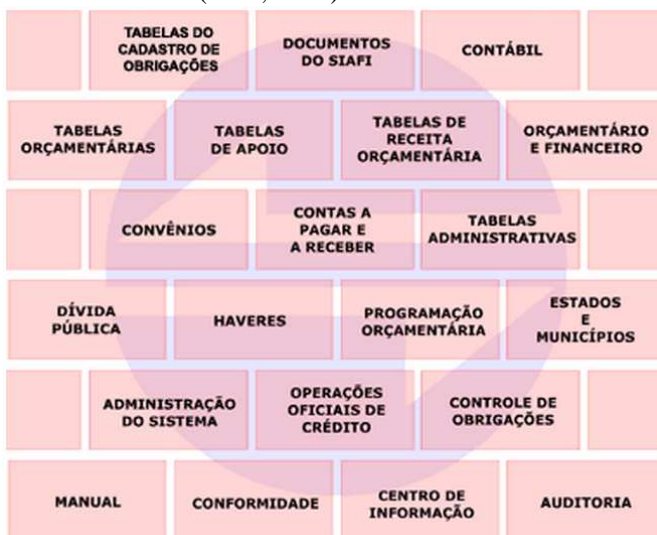


Ilustração 1 - Subsistemas do SIAFI

Fonte: STN (2012)

O sistema está centralizado em Brasília, distribuído por meio de teleprocessamento em todo o país e no exterior, garantindo o acesso a quase dezoito mil Unidades Gestoras (UG) ativas no SIAFI. É organizado atualmente por 21 subsistemas, conforme apresentado na Figura 1, e estes, por módulos. Os módulos, por sua vez, agregam

inúmeras transações que efetivam as diversas operações do SIAFI, sejam entradas de dados ou apenas consultas (STN, 2012).

## 2.2 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A relevância da informação contábil está diretamente relacionada ao conceito de utilidade. Segundo a Resolução CFC nº. 750, de 29 de dezembro de 1993, alterada pela Resolução CFC nº. 1.282, de 28 de maio de 2010, o Princípio da Oportunidade evidencia que “a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância [...]”. Portanto, para que a informação seja relevante, precisa ser emitida em sua plenitude quanto aos fatos, mas também precisa estar à disposição em tempo útil, a fim de servir de apoio na tomada de decisão.

Nesse sentido, de posse de uma informação não fidedigna ou incorreta, que não represente os atos e fatos ocorridos na gestão e no patrimônio público, a informação não possui relevância para a administração pública e para os gestores governamentais, mas, ao contrário, incorre-se em grande probabilidade de perdas na gestão dos recursos públicos.

Alguns estudos são realizados com o intuito de verificar a relevância da informação contábil. Macedo, Araújo e Braga (2012) realizaram uma pesquisa no mercado financeiro para verificar a relevância das informações contábeis, segundo o impacto do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, tendo concluído que as alterações, decorrentes do processo de convergência, tornaram-se imprescindíveis para o aumento da relevância das informações contábeis.

No setor público, Platt Neto *et al.* (2007) realizaram um estudo com intuito de caracterizar a obrigatoriedade e abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na administração pública brasileira com enfoque para a divulgação das contas públicas. Os autores apontaram a utilidade das decisões (vinculada à relevância) como um dos três elementos da transparência das contas públicas (além de publicidade e compreensibilidade), influenciando diretamente para que as informações divulgadas sejam confiáveis.

A NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008, aponta a “Utilidade” como uma das características do registro e da informação contábil no setor público.

Ao efetuar os registros, estes, tem por objetivo, informar acerca dos atos e fatos concernentes à gestão das finanças públicas, conforme

disposto pela Lei nº. 4.320/64, em seu art. 83, em que dispõe que a “contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Ainda, o art. 85 da mesma Lei, dispõe acerca da responsabilidade dos serviços de contabilidade em relação à evidenciação dos dados de conhecimento necessários pelos usuários:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Segundo Oliveira, Carvalho e Côrrea (2012, p. 6), além de gerar informações, a Contabilidade “permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, servindo também para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções.” E dessa forma, insere-se “a prestação de contas à sociedade (accountability) – responsabilidade social – de forma transparente, tempestiva e inteligível (disclosure)”.

Os autores ainda fazem uma analogia da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em relação ao um sistema nervoso, trabalhando como um elo “entre a Administração (o poder decisório em nível político e de planejamento: governabilidade) e as áreas de execução (governança), e vice-versa” (OLIVEIRA, CARVALHO e CÔRREA, 2012, p. 6). Nesse contexto, de utilização da informação contábil como ferramenta de apoio decisório, Silva *et al.* (2010) defendem que é importante que o gestor público, dentro de suas funções, tenha ciência da relevância da Contabilidade para o seu trabalho, com destaque para as fases do ciclo orçamentário no processo decisório.

Para Camelo, Gasparello e Favero (2006), a informação na administração pública também é relevante para o processo de gestão patrimonial, de forma a produzir informação a seus destinatários, com características de utilidade, confiabilidade, compreensibilidade e oportunidade.

Segundo Oliveira, Carvalho e Côrrea (2012, p. 7), a informação contábil é importante para o processo de tomada de decisão para fins de planejamento, controle e decisão, no entanto, a “atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público depende de ações do Estado

numa filosofia de governança pública vinculada à ação política da governabilidade visando à sustentabilidade”. Depreende-se que a informação contábil é necessária e importante, seja para fins de controle do orçamento – peça inicial de planejamento e aplicação de recursos públicos –, ou para fins de gerenciamento patrimonial, em que dados geram informações para a adequada tomada de decisão.

Na área pública, um processo errado pode significar mais do que a ineficiência do resultado, pode ocasionar o descumprimento da legislação correlata, uma vez que esta área é altamente normativista, o que pode gerar, portanto, o não cumprimento de princípios básicos, norteadores da área pública, como a legalidade.

Um processo, segundo Werkema (1995, p. 6), pode ser definido como “um conjunto de causas que têm como objetivo produzir um determinado efeito, o qual é denominado produto do processo”. Para Galvão e Mendonça (1996, p. 9), o processo consiste em um “conjunto de atividades que transforma entradas conhecidas em saídas desejadas”.

Os sistemas de controle de processos são muito vislumbrados na área privada, principalmente em atividades com produção de materiais, em que se verifica e controla insumos, atividades, e produtos. A produtividade e os colaboradores são avaliados segundo indicadores de desempenho de *performance*, de produtividade, de erros etc.

Na área pública, existe este foco na produtividade dos serviços, processos e atividades, embora não sejam voltados a clientes específicos, mas voltados ao atendimento de toda a sociedade. No entanto, dificilmente se verifica análise de indicadores de *performance*, de produtividade, de atividades e/ou processos realizados.

Os processos ligados à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, atreladas ao Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), compreendem uma série de procedimentos, atividades e subprocessos muito específicos e de grande relevância, pois uma execução realizada de forma equivocada no sistema orçamentário, por exemplo, pode impactar, e provavelmente impactará, em todo o processo, desde a incorporação no patrimônio até o pagamento ao credor/fornecedor.

Cruz (1989, p. 177) defende que o “controle escritural faz parte de um papel maior atribuído à contabilidade pública que deve ter preocupações também com o controle operacional e o controle documental”.

Para Werkema (1995), a importância da divisão do processo em subprocessos, consiste na possibilidade de se conhecer e controlar cada

subprocesso e, assim, facilitar a localização e correção de pequenos desvios, levando ao controle mais eficiente de todo o processo.

Da mesma forma, é vital que os servidores vinculados aos processos de execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil tenham conhecimento de cada subprocesso, a fim de controlar e garantir o correto registro dos atos e fatos que influenciam os recursos e dispêndios do governo, o patrimônio público como um todo.

O SIAFI apresenta mais de 700 serviços *online*, com 60 mil usuários cadastrados e capacidade para cinco mil atendimentos simultâneos. Apenas em 2010 foram registrados mais de 80 milhões de documentos no sistema (KALUPNIEK, 2011).

A partir desses dados e a partir do pressuposto de inviabilidade de controle de todos os registros gerados no SIAFI por parte da auditoria interna (por ter uma missão mais abrangente), depreende-se a necessidade de verificação e controle desses registros de forma efetiva; pois, mesmo com a vinculação de várias informações, é possível que registros sejam realizados de maneira inadequada, e, nesse sentido, a STN disciplinou a conformidade dos registros de gestão por meio da IN nº. 06, de 31 de outubro de 2007.

### 2.3 O PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO

A palavra conformidade significa similaridade, estar de acordo com algo. Segundo Ferreira (2009, p. 522), a palavra conformidade significa “1. Qualidade do que é conforme. 2. Qualidade de quem se conforma; resignação. [...]”.

Ao contrário, o conceito de não conformidade, segundo a NBC TA 250 (aprovada pela Resolução CFC nº. 1.208/2009), a respeito de considerar leis e regulamentos em auditoria de Demonstrações Contábeis, aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para os períodos a partir de janeiro de 2010, “são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. [...]”.

Estar em conformidade com as legislações atinge todas as instituições, públicas ou privadas, pois todas, de alguma maneira, têm de cumprir regulamentos ou normas. Cianfanelli, Pessôa e Muritiba (2010) apresentaram um estudo que evidenciou custos adicionais decorrentes da bitributação sofrida por uma empresa diante da necessidade de estarem em conformidade com as leis municipais, envolvidas na prestação de serviços.

Pires, Guerra e Lopes (2007) realizaram um estudo para verificar se registros realizados por fisioterapeutas de hospitais públicos da região metropolitana de Lisboa estavam sendo realizados conforme os Padrões de Práticas da Associação Portuguesa de Fisioterapeutas (APF), e concluíram que de modo geral, os resultados da pesquisa demonstraram um percentual de pouco mais de 36% de conformidade dos registros em relação às normas correlatas.

Em relação ao registro do patrimônio público, Souza e Silva (2012) realizaram uma pesquisa com o objetivo de analisar os registros contábeis dos bens de uso comum segundo o disposto pela NBC T 16.10 (aprovada pela Resolução CFC nº. 1.137/2008) e segundo a conclusão obtida pelas pesquisadoras, estes bens deveriam ser registrados apenas contabilmente, pois não geram benefício econômico futuro, apenas benefícios sociais.

Pesquisas e matérias como as realizadas por Kyobe; Molai; Salie (2009) e Rosi (2005), embora não sejam muito recentes, apresentaram aspectos não relativos à conformidade dos registros, mas referente a um assunto bastante discutido diante da evolução tecnológica: os autores apontaram a importância da gestão dos registros eletrônicos e a conformidade desse gerenciamento segundo normas regulamentares. McLeod; Childs; Heaford (2007) foram mais adiante ao defender que os mecanismos de gerenciamento de registros proporcionam evidência da governança corporativa; além de oferecer potencial avaliação quanto ao cumprimento das normas e áreas de melhoramento dos registros de gestão.

Assim, estar em conformidade com algo (lei, norma, procedimento, regulamento) significa atender a determinados critérios pré-estabelecidos. No caso da presente pesquisa, portanto, o procedimento de conformidade dos registros de gestão para as instituições do Governo Federal tem por objetivo verificar a concordância dos registros realizados no SIAFI com as legislações correlatas, bem como com os normativos e procedimentos adotados pela administração pública federal.

Para a realização do procedimento são exigidas algumas características básicas, como ser servidor público, possuir acesso ao SIAFI, além de capacidades técnicas como algum conhecimento de uso do sistema; e de procedimentos e legislações correlatas à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil.

Alguns órgãos executores elaboraram uma espécie de manual ou guia para os respectivos servidores seguirem na execução do procedimento de conformidade dos registros de gestão de suas



instituições. Entre esses manuais são citados, o documento elaborado pela 11ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro (2009) (<http://www.11icfex.eb.mil.br/11icfex/OrientarEControlar/Orientacoes/ConfReg/ManualConfReg.pdf>) e o documento elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2008), denominado Roteiro para Análise e Registro da Conformidade dos Registros de Gestão ([http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao\\_orcamentaria/contabilidade/ConformidadeGestao-Tutorial.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orcamentaria/contabilidade/ConformidadeGestao-Tutorial.pdf)). Outros materiais foram elaborados no mesmo sentido, como oficinas relativas a conformidades no SIAFI, ministradas em cursos aplicados em conjunto pela STN e a pela Escola de Administração Fazendária (ESAF).

Esses manuais/roteiros têm a finalidade de nortear o procedimento de conformidade dos registros de gestão, de forma a atender a legislação e estabelecer procedimento padrão de controle e averiguação dos registros. Entretanto, normalmente são elaborados de forma direcionada a cada realidade, ou seja, um manual de procedimento de conformidade de gestão não serve, em sua totalidade, para outra entidade de outro poder (executivo/legislativo) ou outro ministério (educação/saúde), devido às suas várias particularidades.

Assim, cabe destacar que esta pesquisa teve como base de auxílio o Roteiro elaborado pelo TCU e a descrição das restrições no SIAFI, acessíveis pelo comando “>CONRESTREG” (Consulta de Restrição de Registro), com as necessárias adequações à realidade da instituição foco do presente estudo.

### **2.3.1 A determinação do procedimento de conformidade dos registros de gestão, segundo as legislações**

Conforme já mencionado, o procedimento de conformidade dos registros de gestão possui caráter administrativo, disciplinado pela Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº. 6, de 31 de outubro de 2007, em consonância com o disposto nos artigos 14, 16, 18, inciso II, e 19 da Lei Federal nº. 10.180/2001 e com o Decreto nº 6.976/2009.

A Lei Federal nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 tem por objetivo organizar e disciplinar “os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal”. Os referidos artigos antes citados dispõem acerca das finalidades e da abrangência do Sistema de Contabilidade Federal, bem como da responsabilidade das unidades responsáveis pelas atividades

desse sistema. E, ainda, tratam das finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Decreto nº. 6.976, de 07 de outubro de 2009, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, estabelece diretrizes acerca das finalidades, da organização e das competências do Sistema de Contabilidade Federal.

A conformidade dos registros de gestão está estabelecida na IN STN nº. 6/2007, nos art. 6º ao 23, sendo que, segundo o art. 6º, consiste “na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações”. Esse procedimento é cabível e exigível aos órgãos públicos e, ainda, a todas as instituições federais brasileiras, que realizem execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do SIAFI.

E pode, ainda, esse procedimento, ser equiparado a uma auditoria cem por cento, ou seja, uma revisão em todos os documentos emitidos pela entidade pública no SIAFI. Dentre os tipos de auditoria encontra-se a auditoria de conformidade, que, segundo o TCU, consiste em um “instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial”.

Esse tipo de auditoria também é realizado em corporações não governamentais. Em uma pesquisa, realizada por Maia *et al.* (2005), acerca da contribuição do sistema de controle externo para a excelência corporativa, com estudo na *General Eletric* Brasil, os pesquisadores expõem que esse tipo de auditoria é realizado, com frequência, pela auditoria interna.

Cabe destacar a diferença entre auditoria de conformidade e procedimento de conformidade dos registros de gestão. A auditoria de conformidade é aplicada por auditores e apresenta, como todo tipo de auditoria, a possibilidade de utilização de amostragem, uma vez que nem sempre existe viabilidade de verificação de todos os documentos.

O procedimento de conformidade dos registros de gestão, por sua vez, não se vale de amostragem, pois, obrigatoriamente, todos os documentos do SIAFI devem ser analisados e conferidos. Além disso, pode ser aplicada por qualquer servidor designado para a função, conforme determina a IN STN nº. 6/2007, certamente com capacidade técnica para tal atividade.

A legislação que aborda o procedimento de conformidade dos registros de gestão define algumas prerrogativas do responsável por esse procedimento como, por exemplo, a necessidade de designação formal, por meio de Portaria, emitida pela autoridade máxima do ente público, o qual deve constar no Rol de Responsáveis (subsistema do SIAFI) daquele órgão. Juntamente com um substituto, o servidor responsável fica impossibilitado de emitir qualquer documento no sistema SIAFI; prerrogativa bastante razoável, uma vez que se torna incoerente a conferência de um documento ou processo realizado pelo próprio servidor.

A mesma Instrução Normativa ainda define que, no caso de a Unidade Gestora Executora (UG) encontrar-se impossibilitada de designar servidor para essa função, ela deve ser cumprida pelo próprio Ordenador de Despesa, que consiste em “toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio” (DL 200, art. 80, § 1º, 1967).

No entanto, cabe destacar que, independentemente da responsabilidade pela conformidade dos registros de gestão, o Ordenador da Despesa ou o Gestor Financeiro são responsáveis pela análise dos registros efetuados, ou seja, caso o ente público não realize tal procedimento, os servidores ocupantes desses cargos são solidariamente responsáveis.

O procedimento para conferência da conformidade dos registros de gestão consiste na análise de documentos, mediante o comando “>CONCONFREG”, sendo que esse procedimento “possibilita o acesso facilitado aos documentos do SIAFI, passíveis de análise para efetivação do Registro de Conformidade” (TCU, p. 5, 2008). Após análise individual de todos os documentos emitidos, procede-se à impressão do Relatório de conformidade, o qual deve conter todos os documentos emitidos, utilizando o comando “>IMPCONFREG”, e ser assinado pelo responsável, atestando a análise da conformidade. Com a análise efetivada, se realiza o registro da conformidade, utilizando o comando “>ATUCONFREG”, que consiste na efetivação do Registro de Conformidade no SIAFI (TCU, 2008).

O procedimento da conformidade pode gerar os seguintes resultados: (a) sem restrição, quando os atos de gestão realizados estiverem embasados em documentação fidedigna; ou (b) com restrição nas seguintes situações: (i) quando a documentação não comprovar, de forma fidedigna, os atos e fatos de gestão realizados; (ii) na ausência de documentação que dê suporte aos registros efetuados; (iii) quando o registro não representar os atos e

fatos de gestão realizados, e não for corrigida pelo responsável; e (iv) quando ocorrerem registros não autorizados pelos responsáveis por atos e fatos de gestão (BRASIL, IN nº. 6, 2012). No caso de haver restrição, o comando para consultar a restrição do registro a ser efetuado consiste em “>CONRESTREG”.

### **2.3.2 Registros passíveis de conformidade dos registros de gestão**

Os registros dos processos, seja na área pública ou privada, em qualquer situação, são de extrema importância para o controle dos atos e fatos organizacionais. Na área privada, os registros contábeis/financeiros/patrimoniais são exigência do proprietário do negócio, além dos *stakeholders* (clientes, funcionários e outros). Na iniciativa pública, pode-se inferir que a gama de interessados é muito maior, pois se trata do governo, dos gestores públicos, e, principalmente, da sociedade, a qual, cada vez mais, exige e anseia por controle, transparência e eficiência na utilização dos recursos públicos.

A transparência é indispensável ao controle da gestão dos recursos públicos e se dá por meio do acesso à informação, bem como da compreensibilidade dos dados. Segundo Platt Neto *et al.* (2007), a publicidade e a compreensibilidade das informações são pressupostos para a transparência, vislumbrada como princípio de gestão fiscal responsável; ou seja, a transparência na administração pública deve alcançar um nível de evidenciação tal, que permita ir além da simples evidenciação, em que as ações dos gestores públicos sejam julgadas pela sociedade (SACRAMENTO e PINHO, 2007).

Diante da exigência de uma gestão transparente, a legislação tem evoluído e os mecanismos de controle e execução têm se aperfeiçoado. Na esfera federal, o SIAFI é a ferramenta que executa o controle e a execução orçamentária, financeira e contábil dos entes governamentais.

Todas as ações das instituições públicas são envoltas pelo princípio da legalidade, conforme determinado pelo art. 37 da Constituição Federal de 1988: “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”.

Enquanto na administração privada é permitido realizar tudo que não é proibido, o princípio da legalidade determina que, em relação aos atos da gestão na administração pública, pode ser realizado apenas o que constar explicitamente em lei (MEIRELLES, 1993). Esse princípio é defendido por Silva (2004) como fundamental, uma vez que, na administração pública, não existe liberdade, nem vontade pessoal.

A preocupação com o devido registro e armazenamento dos dados públicos é foco de vários estudos, como o de Schout e Novaes (2007), no qual, ao estudarem a gestão da produção de informação hospitalar, destacaram a preocupação, por parte dos médicos, com o trabalho principal, ou seja, o cuidado ao paciente; deixando o adequado registro médico como atividade secundária, quando, na verdade, torna-se uma ferramenta útil para o desenvolvimento de indicadores assistenciais, contribuindo para a avaliação e garantia da qualidade do trabalho.

O procedimento de conformidade dos registros de gestão compreende quatorze tipos de documentos passíveis de análise e registro da conformidade, conforme Apêndice A (Nota de Dotação (ND), Nota de Crédito (NC), Nota de Empenho (NE), Nota de Lançamento (NL), Ordem Bancária (OB), Guia de Previdência Social (GP/GPS), Documento de Arrecadação de Receitas Financeiras (DF/DARF), Nota de Programação Financeira (PF), Pré-Empenho (PE), Nota de Lançamento de Sistema (NS), Documento de Arrecadação Municipal (DR/AR) e Guia de Recolhimento da União (GR/GRU), Apropriação Físico-Financeira (AF) e Salário Educação (GE)). Além das restrições relativas a esses documentos, existem ainda mais 19 restrições não vinculadas a documentos específicos, mas relativos à análise de documentos físicos.

Todos esses documentos são gerados em decorrência de uma diversidade de transações que envolvem a gestão da administração pública, com dados registrados de acordo com a particularidade de cada transação/lançamento. Para gerar a Nota de Empenho, por exemplo, pode ser necessária a utilização de um outro sistema além do SIAFI: o Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), havendo comunicação entre ambos. Outros documentos como o DARF, DAR e GPS (retenções de impostos e contribuições), por serem de cunho financeiro, envolvem apenas o SIAFI.

Assim, os executores precisam dispor de conhecimentos de uso do sistema, além de algum conhecimento acerca de legislações, de regulamentos, normas técnicas contábeis e outros dispositivos, de modo a efetivar tais registros de forma adequada.

Embora o sistema SIAFI esteja desenvolvido para trabalhar de forma a interligar os módulos e as informações, é possível realizar transações informando dados incorretos e/ou enviesados, gerando retrabalho, transtorno para correção, ou, ainda, gerando informações não fidedignas.

Nesse sentido, o procedimento de conformidade dos registros efetuados vem ao encontro da informação precisa e correta, culminando no correto registro do patrimônio público e das finanças públicas.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

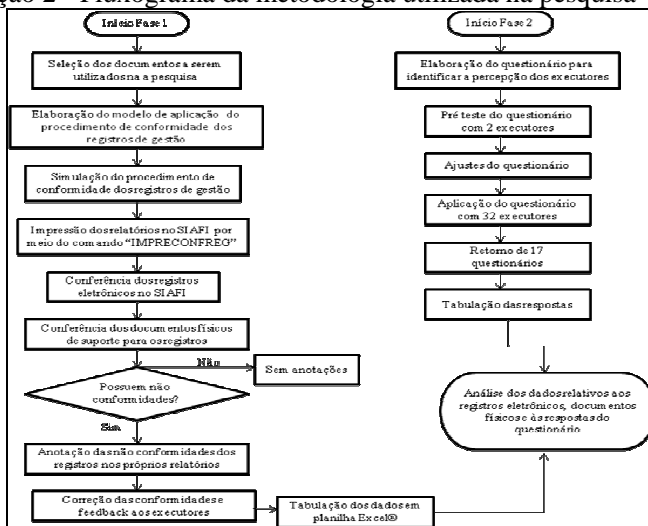
A metodologia adotada nesta pesquisa se compôs, basicamente, da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão por meio da simulação do procedimento em uma instituição pública federal, e da aplicação de um questionário junto aos executores dos referidos registros. A partir desse conjunto de dados, a pesquisa buscou evidenciar a relevância do procedimento de conformidade dos registros de gestão para uma instituição como a estudada, descrevendo as não conformidades, e as implicações da ausência desse procedimento.

Em relação ao procedimento de pesquisar, Cruz e Ribeiro (2003, p.11) pontuam que se trata de “buscar compreender a forma como se processam os fenômenos observáveis, descrevendo sua estrutura e funcionamento”, e ainda explicam que “[...] uma pesquisa científica tem o propósito de descobrir respostas a questões propostas”.

Assim, para o desenvolvimento desta pesquisa, foram adotados alguns procedimentos, os quais passam a ser descritos nesta seção, dividida em: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para a coleta de dados; e (iii) identificação da amostra utilizada.

Para melhor visualização, segue um fluxograma em que é apresentada a metodologia utilizada para a presente pesquisa.

Ilustração 2 - Fluxograma da metodologia utilizada na pesquisa



### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Segundo Gil (2010, p. 27), esse tipo de pesquisa tem “como objetivo a descrição das características de determinada população”, podendo também fazer a identificação de “possíveis relações entre as variáveis”. Raupp e Beuren (2006, p. 81) defendem que “[...] descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”, procedimento similar ao método utilizado na realização da presente pesquisa ao identificar as não conformidades por meio da análise dos registros e relatar em forma de pesquisa.

Quanto aos procedimentos, essa pesquisa se classifica em estudo de caso, bibliográfica e documental. Segundo Yin (2001, p. 27), “o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes”. O autor ainda defende que a diferença entre este e outros tipos de estudo (pesquisa histórica), consiste “na capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências – documentos, artefatos, entrevistas e observações”, além do que, “em algumas situações, como na observação participante, pode ocorrer manipulação informal”.

Segundo Gil (2010, 38), o objetivo do estudo de caso é “[...] proporcionar uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que o influenciam ou são por ele influenciados”.

A pesquisa bibliográfica, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54), serve de “estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”. Neste estudo foram utilizadas fontes como: livros, artigos científicos de anais de congressos e de periódicos, sítios eletrônicos, manuais disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, entre outras.

Desse modo, a bibliografia apresentada serve para dar embasamento e referencial teórico para melhor entendimento do tema. A pesquisa documental, segundo Marconi e Lakatos (2010), caracteriza-se pela fonte de coleta de dados ser “restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”, sendo que a análise desses dados pode ser realizada no momento em que ocorrem ou posteriormente. Para a pesquisa em questão foi realizada análise de registros em sistema eletrônico (realizados no SIAFI), após a efetivação



dos mesmos, bem como de documentos físicos que têm por objetivo sustentar tais lançamentos.

No que se refere aos resultados, esta pesquisa se classifica em aplicada, pois objetiva gerar conhecimento acerca da importância de um determinado procedimento de controle (GIL, 2010), neste caso, exigível a todos os órgãos públicos federais brasileiros, conforme disposto pela legislação correlata.

Quanto ao tipo de abordagem, esta pesquisa se classifica em predominantemente qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Esta característica é decorrente da análise dos documentos registrados, tem por objetivo apresentar a relevância de realização do processo de conformidade dos registros na instituição pesquisada.

Esta pesquisa também possui uma abordagem quantitativa ao utilizar a quantificação para coleta e tratamento das informações. Nesse tipo de pesquisa é possível utilizar-se de técnicas estatísticas simples como “percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.” (RICHARDSON, 2012, p. 70). A parte quantitativa dessa pesquisa se baseia na análise por meio da identificação da expressividade dos dados, identificados por meio das respostas do questionário. Segundo Bussab e Morettin (1987, p. 27), moda (Mo) “é definida como a realização mais frequente do conjunto de valores observados”, podendo ocorrer mais de uma moda, caracterizando a distribuição em bimodal, trimodal etc.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS

Para identificar como o processo da conformidade dos registros de gestão deve ocorrer na instituição foco do estudo, primeiramente, identificou-se a necessidade de formular um “modelo” para a realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão, compreendendo os itens a serem verificados nos registros, ou seja, dados passíveis de erros, os quais podem gerar não conformidades. Destaca-se que o referido modelo recebeu complementações ao longo da pesquisa até chegar ao estágio final, ora apresentado na seção 4.2 deste trabalho.

O referido modelo foi elaborado com base na descrição das restrições cadastradas no SIAFI (2012) por meio do comando “>CONRESTREG”, e com base em um documento extraído do sítio

eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU, 2008), denominado “Roteiro para Análise e Registro da Conformidade dos Registros de Gestão”.

O modelo está segregado por tipo de documento analisado, e poderá servir de roteiro a ser seguido pelo servidor responsável pela execução do procedimento de conformidade dos registros de gestão na instituição pesquisada. Cabe destacar que, embora não seja foco deste estudo, o modelo também pode ser utilizado como roteiro para instituições semelhantes à desta pesquisa, não tendo a intenção de abordar o assunto de forma exaustiva. Assim, a partir da elaboração do modelo, procedeu-se a análise dos registros e dos documentos por meio do acesso ao SIAFI.

Em relação ao questionário aplicado junto aos executores de registros no SIAFI (Apêndice A), esclarece-se que foi dividido em duas etapas: as perguntas tiveram por objetivo, primeiramente, coletar informações sobre o perfil dos respondentes, tais como grau de instrução, tempo de serviço público, formação acadêmica e outras. A segunda parte foi composta de perguntas de ordem técnica, quanto à relevância do procedimento e ao grau de dificuldade na execução dos registros segundo a percepção dos respondentes.

Esse instrumento de coleta de dados foi elaborado em meio eletrônico do *Google<sup>TM</sup> Docs* e disponibilizado aos respondentes por meio do correio eletrônico de cada potencial respondente. As possibilidades de resposta para cada questão abrangeram uma escala tipo *likert* de 5 (cinco) intervalos de percentuais: de 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente; 20,01% a 40,00% - Discordo; 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo; 60,01% a 80,00% - Concordo; e 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente.

Objetivando a garantia do instrumento, foi realizado um pré-teste com dois potenciais e habilitados executores do SIAFI, em que após a resposta do questionário, entrou-se em contato para verificar o nível de compreensão e adequação das perguntas; e, com retorno quanto a ajustes, estes foram providenciados para a versão final.

De posse da versão final, o questionário foi aplicado no período de 01 a 04 de abril de 2013, relativamente aos documentos registrados e analisados no período de 01 de julho a 31 de agosto de 2012 (período de análise dos dados). Os resultados das respostas obtidas serão apresentadas na seção 4.4 deste trabalho, como parte complementar à seção de análise dos dados.

A utilização de questionário compreende vantagens como obter informações de um grande número de pessoas em curto espaço de tempo, e a tabulação dos dados pode ser feita com maior facilidade e rapidez que outros instrumentos; mas também pode apresentar limitações como a não obtenção de 100% de respostas (RICHARDSON, 2012).

Verificou-se que vários estudos, como de Soares (2013), Camargo (2012) e Naves (2011), têm sido realizados com a utilização do questionário como meio de coleta de dados, em que os pesquisadores buscam identificar a percepção dos respondentes acerca dos temas estudados. Este trabalho também se utiliza de questionário com esse fim, mas, ao contrário dos trabalhos citados, não é a única fonte de coleta de dados, uma vez que, por se tratar de um estudo de caso (pesquisa aprofundada), o utiliza como uma das bases para desenvolvimento do trabalho, de forma a complementar a outra fonte de coleta de dados (análise de documentos).

Cabe destacar que, ao definirem-se o tema e a pesquisa a ser desenvolvidos, caracterizando esta pesquisa como estudo de caso, o primeiro passo, anteriormente a qualquer procedimento de estudo ou análise, foi cumprir com o protocolo, obtendo-se autorização, por escrito, do chefe de departamento da instituição responsável pela gestão orçamentária, financeira e contábil da entidade foco de estudo, uma vez que todos os documentos são centralizados naquele local, embora a execução do registro de alguns documentos ocorra em locais diversos, subordinados a este.

### 3.3 DOCUMENTOS SELECIONADOS

Todos os registros orçamentários, financeiros e patrimoniais são automaticamente contabilizados por meio do SIAFI, havendo a necessidade, portanto, da adequada utilização dos registros para a devida contabilização do patrimônio público. Os principais documentos gerados pelo sistema são distribuídos em caráter orçamentário e financeiro.

Segundo o cadastro de restrições do SIAFI, os documentos passíveis de conformidade dos registros de gestão compreendem 14 tipos ou grupos, mais 1 grupo de restrições (com 19 itens) que não são vinculadas a nenhum documento específico. Para esta pesquisa, apenas sete tipos (ou grupos) de documentos, além de 12 dos 19 itens das restrições não vinculadas a documentos específicos, foram objetos de

estudo, analisados para a presente pesquisa, conforme exposto no Quadro 5.

Quadro 5 - Documentos passíveis / analisados na conformidade de os registros de gestão

<b>Documentos passíveis de análise</b>	<b>Sigla</b>	<b>Documentos Analisados</b>
Nota de Dotação	ND	
Nota de Movimentação de Crédito	NC	
Nota de Lançamento	NL	
Salário Educação	GE	
Apropriação Físico-Financeira	AF	
Nota de Programação Financeira	PF	
Pré-Empenho	PE	
Nota de Empenho	NE	X
Nota de Lançamento de Sistema	NS	X
Ordem Bancária	OB	X
Documento de Arrecadação de Receitas Federais	DARF	X
Guia de Recolhimento da Previdência Social	GPS	X
Documento de Arrecadação Municipal	DAR	X
Guia de Recolhimento da União	GRU	X
'Outras Restrições'		Parcial

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

Uma característica a destacar é que o SIAFI adota as mesmas restrições para NS e para NL, no entanto, entre esses dois, apenas o tipo NS foi analisado. A população escolhida para análise deu-se por meio da escolha por acessibilidade e identificação dos documentos mais impactantes no processo de execução dos registros, além de tempo hábil para compreensão dos documentos a serem analisados.

Diante da quantidade de registros e documentos emitidos por meio do SIAFI, existe a necessidade da devida conferência para que a contabilização não seja realizada com erros ou vieses (não conformidades). Nesse sentido, para cumprimento de dispositivos da Lei

nº. 10.180/2001 e do Decreto nº. 6.976/2009, que regulam atividades do sistema de contabilidade do governo federal, a Secretaria de Tesouro Nacional editou a Instrução Normativa nº. 6, de 31 de outubro de 2007, a qual disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Conformidade dos Registros de Gestão.

Os registros analisados compuseram parte da execução orçamentária, da execução financeira e patrimonial da instituição pesquisada, composta por um órgão central, a Reitoria e por diversos campi. Cabe destacar que nem todos os tipos de documentos são realizados por igual número de pessoas, e essa característica do registro será mais bem evidenciada na seção 4.4, que abordará a análise dos dados relativos ao questionário aplicado.

Os registros analisados (Quadro 5) compuseram a conferência de 90,33% de todos os registros realizados em julho de 2012 e 89,43% de todos os registros efetuados em agosto de 2012, os quais terão as não conformidades encontradas, apresentadas no capítulo de análise dos resultados (capítulo 4). Assim, depreende-se que as análises realizadas compreenderam a complexidade de verificação da execução orçamentária, financeira e patrimonial da instituição; no entanto, não é passível de generalização para demais períodos, como se analisados fossem.

Dos 32 executores aos quais foi enviado o questionário, obteve-se retorno de 17, perfazendo um total de 53%. A análise das respostas obtidas foi realizada pela evidenciação das respostas mais adotadas pelos executores, cujos resultados foram associados à análise obtida com os dados levantados relativamente aos registros conferidos, e, assim, permitir um aprofundamento da pesquisa, trabalho desejável em um estudo de caso.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

Após a elaboração do modelo de aplicação para o procedimento de conformidade dos registros de gestão, (presente no capítulo 4 desse trabalho), o procedimento de simulação da conformidade dos registros de gestão compreendeu algumas técnicas, segregadas em etapas, conforme descritas a seguir.

1º etapa: impressão dos relatórios de registros efetuados

O primeiro passo consistiu no acesso ao SIAFI para impressão dos relatórios, segregado por tipo de documento, do dia útil anterior, no

qual são listados todos os registros efetuados no sistema. Neste caso, foram impressos apenas os documentos analisados nessa pesquisa.

2ª etapa: conferência do registro no SIAFI.

Essa fase consistiu na conferência dos registros realizados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal a fim de averiguar se estavam registrados corretamente. Os dados compreendem campos a serem preenchidos, constantes ou não nas restrições cadastradas no sistema para cada tipo de documento, compondo valores, dados relativos aos documentos originários da emissão, descrição do registro e afins. A conferência do registro no SIAFI, em determinados documentos, exigiu a necessidade de conferência em sistemas paralelos para fins de averiguar as informações destacadas no registro do SIAFI, como por exemplo, (i) a consulta ao Comprasnet para conferir o licitante adjudicado e (ii) a consulta ao Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP) para averiguar os documentos de solicitação de diárias e passagens registrado na Nota de Lançamento de Sistema.

3ª etapa: compreendeu a conferência dos documentos físicos que devem dar suporte aos registros efetuados no SIAFI

Essa fase consiste no segundo objetivo do procedimento de conformidade dos registros de gestão, e compreende a averiguação de todos os documentos físicos que devem estar anexos ao processo de registro. Assim, junto ao documento de Nota de Empenho, deve constar, por exemplo, o SICAF (relatório em que discrimina informações relativas à regularização do fornecedor adjudicado) e o memorando, devidamente assinado pelo responsável, solicitando a emissão da NE. Na emissão de Nota de Lançamento de Sistema, deve constar a Lista de Fatura (LF) em liquidação de documento com código de barras, como o caso de energia elétrica e de serviços telefônicos; bem como o memorando (assinado) solicitando o pagamento de auxílio financeiro a bolsistas, em que deve constar o (s) beneficiário (s), a competência do pagamento, o tipo de benefício, o valor a ser pago, e outras informações relevantes como dados bancários para efetivação do repasse financeiro.

4ª etapa: identificação e registro das não conformidades

Ao identificar as não conformidades constantes no modelo de aplicação para o procedimento de conformidade dos registros de gestão, as mesmas foram descritas no próprio formulário para posterior tabulação para a presente pesquisa.

5ª etapa: correção das não conformidades

Quando possíveis, as não conformidades foram corrigidas, compreendendo a anulação de registros e refazimento deste originando em um novo registro (correto), ou, ainda, por adequações possíveis, compreendendo correções no próprio lançamento já existente. Na realização regular do procedimento de conformidade em uma instituição, após essa etapa, o próximo passo seria a efetivação da conformidade no próprio SIAFI, registrando “sem restrição” para os documentos registrados corretamente ou retificados; ou ainda, registro “com restrição” para os documentos em que, por algum motivo, não foi possível a retificação, nesse caso, o registro da conformidade se dá acompanhada dos códigos de restrição cadastradas no SIAFI. Entretanto, para a presente pesquisa, não houve a realização do registro da conformidade no sistema, uma vez que se trata apenas de uma simulação do procedimento.

6º etapa: *feedback* aos executores responsáveis pelos registros

Quando os registros apresentaram não conformidades relevantes, que poderiam voltar a ocorrer, então, houve a realização de contato por telefone ou por e-mail, informando das inadequações verificadas para sanar quaisquer dúvidas existentes e, principalmente, como forma de alertar para evitar futuras ocorrências. Essa foi uma parte importante da conferência e se estabeleceu pela efetivação de orientações junto aos responsáveis pelos registros, que apresentaram não conformidades relevantes. O procedimento de orientação visou, sobretudo, o aperfeiçoamento dos processos, dos registros, bem como a complementação da capacitação dos executores envolvidos.

A legislação não prevê que seja realizada orientação relativamente aos registros executados, no entanto, a importância desse processo junto aos executores pode ser verificada nas respostas obtidas com o questionário levantado junto aos servidores responsáveis pelos registros, apresentado na seção 4.4 deste trabalho.

7º etapa: tabulação dos dados

De posse dos registros com as não conformidades encontradas, estas foram tabuladas em planilha Excel®, segundo os códigos de restrições cadastradas no próprio SIAFI, extraídos com o comando “>CONRESTREG”. E assim, foi possível a evidenciação das não conformidades, bem como das situações que as originaram; e por fim, das implicações advindas em caso de ausência de tal procedimento.

### 3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este trabalho apresenta algumas importantes limitações. A primeira limitação do estudo consiste na escolha dos períodos analisados, os meses de julho e agosto de 2012, opção realizada de forma aleatória, porém intencional, ao considerar o programa de realização do estudo. Por isso, não se pode presumir que foram abordadas as problemáticas possíveis para os demais períodos.

Outra limitação consiste na realização parcial da análise dos documentos registrados no SIAFI, compreendendo quase 90% do total dos registros realizados nos períodos analisados, foram conferidos 7.869 documentos dos 8.753 registrados, considerando os meses de julho e agosto de 2012. O prazo dessa conferência ficou em torno de três meses e meio.

Dessa forma, os documentos escolhidos para realização da análise e respectivos conceitos podem ser visualizados no Quadro 6.

Quadro 6 - Documentos analisados para realização da pesquisa

<b>Documento</b>	<b>Discriminação</b>	<b>Sigla</b>
Nota de Empenho	Registro de eventos vinculados ao comprometimento da despesa, na base do empenho.	NE
Nota de Lançamento de Sistema	Registro da apropriação/liquidação de receitas e despesas, bem como de outros eventos, inclusive os relativos a entidades supervisionadas.	NS
Ordem Bancária	Destina-se ao pagamento de compromissos, bem como à liberação de recursos para fins de adiantamento e suprimento de fundos.	OB
Documento de Arrecadação de Receitas Federais	Destina-se a arrecadação de receitas tributárias.	DARF
Guia de Recolhimento da Previdência Social	Permite a agilização do pagamento das contribuições destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, no âmbito das UG que utilizam o SIAFI, e do recolhimento do valor pago, através de transferências INTRA-SIAFI de recursos entre a UG recolhedora e o INSS.	GPS
Documento de Arrecadação	Permite o registro da arrecadação de receitas de tributos e contribuições	DAR



Municipal	estaduais e municipais efetivadas pelos Órgãos e Entidades, por meio de transferências de recursos intra-SIAFI entre a UG recolhadora e a Conta Única do Tesouro Nacional.	
Guia de Recolhimento da União	Destina-se à arrecadação de receitas próprias, ao recolhimento de devolução de despesas ou ao acolhimento de depósitos de diversas origens.	GRU

Fonte: Adaptado do Roteiro TCU (2008) e do Ministério da Fazenda (2012).

Em relação à limitação quanto aos documentos analisados, cabem algumas considerações:

- a análise compreendeu sete dos quatorze tipos de documentos existentes na realização de conformidade dos registros de gestão, conforme apresentado anteriormente no Quadro 5, na seção 3.3.;
- a análise também compreendeu 12 de 19 itens relativos às restrições não vinculadas a documentos específicos, denominado pela pesquisadora como “Outras Restrições”;
- em relação aos documentos denominados Nota de Lançamento de Sistema (NS), 72 registros relativos à folha de pagamento não foram analisados; e
- por fim, alguns documentos não foram conferidos no prazo de três dias após a realização do registro como determinado pela legislação, por falta de tempo hábil.

A opção por analisar os sete tipos de documentos deu-se, conforme já comentado, por acessibilidade aos documentos, tempo hábil e por julgamento da pesquisadora de que estes são os mais relevantes quanto ao impacto da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Em relação à análise de parte das restrições do grupo das não vinculadas deve-se ao fato de que as demais se referem à conferências dos relatórios mensais de controle de almoxarifado e patrimônio elaborados e enviados pelos campus para a conferência; os quais exigem tempo hábil para o procedimento, além do que havia disponível.

A exclusão dos registros relativos à folha de pagamento deu-se pelo fato de que esses registros são de caráter altamente técnico, impossibilitando o aprendizado acerca de tais procedimentos em tempo hábil para a adequada conferência. No entanto, ressalta-se que a

ausência de tais registros não impacta relevantemente os resultados da pesquisa, ao compor apenas 0,91% dos documentos analisados (72 registros referentes à folha de pagamento de um total de 7.869 documentos conferidos).

Embora a legislação determine que os registros devam ter a conformidade realizada em até três dias a contar da efetivação no SIAFI, em decorrência do grande volume de registros e documentos, além da existência de prazo para pagamentos prementes, nem todos os documentos foram conferidos nesse prazo por falta de tempo hábil. Assim, especialmente em relação ao documento de Ordem Bancária, foram verificadas não conformidades que poderiam ter sido sanadas caso o documento de Nota de Lançamento de Sistema tivesse sido conferido a tempo. Mas como já exposto, documentos registrados no período de dois meses foram conferidos em três meses e meio.

Quanto às limitações advindas do questionário, o mesmo foi aplicado em 2013, relativamente a registros e procedimentos realizados em 2012. Essa diferença temporal se deu pelo fato do cronograma estendido para realização da pesquisa, o que impossibilitou o envio em tempo anterior.

Por fim, destaca-se como limitação o fato de que a pesquisadora também realizou o registro de alguns documentos desse período analisado, embora esteja disposto pela legislação que o responsável pela conformidade de registros de gestão não deve efetuar registro; pelo paradoxo em se realizar conferência dos próprios lançamentos. Cabe ressaltar que esse fato se deve em razão do trabalho realizado pela pesquisadora como servidora da instituição foco do estudo, o que acarretou a impossibilidade da segregação de funções para esta pesquisa. Os documentos realizados pela pesquisadora são basicamente de apenas uma unidade, dentro do universo de mais dezoito outras unidades, o que leva a presumir que não influencia o resultado de forma expressiva.

## **4 APRESENTAÇÃO E RESULTADOS DA PESQUISA**

Neste capítulo são apresentados os dados da análise do estudo de caso, realizado na instituição pesquisada.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA**

A entidade foco do estudo é uma instituição federal pública da área da educação, vinculada ao Ministério da Educação (MEC) por meio da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC). Possui autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, ao qual, por questões éticas, não terá sua denominação revelada. A estrutura da instituição compõe-se de uma Reitoria e alguns campi espalhados em um dos estados da região sul do Brasil.

A instituição rege-se pelas leis nº. 4.320/64 e pela LC nº. 101/2000, e assim, como uma instituição pública federal, é subordinada à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU), no sentido de atender aos normativos, bem como em relação à prestação de contas. Ainda, vinculada ao MEC, está sob o controle e orientações de cunho normativo, relacionados à execução orçamentária, financeira e contábil.

Os dados coletados são advindos de duas origens: da análise de registros eletrônicos e documentos físicos; e das respostas obtidas com o questionário aplicado junto aos executores dos referidos registros.

### **4.2 MODELO DE APLICAÇÃO PARA O PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO**

A instituição foco de estudo ainda não possui um roteiro ou modelo com o propósito de orientar na realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão. Assim, para desenvolvimento deste estudo, foi elaborado um modelo para nortear o processo de simulação, esperando-se, ainda, que ele seja útil para a instituição ao adotar tal procedimento. Esse modelo foi elaborado com base nas restrições cadastradas no SIAFI, por meio do comando “>CONRESTREG” e com base no Roteiro disponibilizado pelo TCU; e, apresenta, todos os documentos analisados nesta pesquisa, e, em desdobramento, todos os campos analisados de cada correspondente documento.

Cabe destacar que o modelo possui a limitação de não apresentar o procedimento para os documentos que não foram alvo de análise (conforme já mencionado na seção específica de limitação do estudo);

além de tomar o SIAFI e o roteiro elaborado pelo TCU como base para fins de elaboração.

Assim, o modelo aplicado apresenta uma pequena introdução acerca de cada um dos sete tipos de documentos analisados, além de um oitavo tipo, denominado “outras restrições” (restrições sem vínculo a um tipo de documento apenas) e, na sequência, os conceitos relativamente a cada restrição.

#### **4.2.1 Nota de Empenho (NE)**

Conforme já apresentado, a emissão de empenho é a primeira fase da despesa pública segundo a Lei nº. 4.320/64, e tem por objetivo comprometer parte da dotação orçamentária para a execução de uma determinada despesa.

Para a realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão é verificado o registro realizado no SIAFI, bem como é feita a confrontação dos dados da empresa adjudicada no sistema de registro de compras do governo federal, o Comprasnet; ou seja, deve-se averiguar se a empresa vencedora da licitação, e/ou entidade constante no processo (em casos de dispensa ou inexigibilidade de licitação) são as que efetivamente correspondem aos empenhos emitidos.

Também é analisado o documento físico da NE, junto a qual devem constar os documentos relativos à regularidade das empresas adjudicadas junto à Receita Federal, Previdência Social e demais órgãos reguladores, conforme disposto pela Lei nº. 8.666/93. A partir dessas conferências, e de posse do registro, é verificado o preenchimento de todos os campos da Nota de Empenho, seguindo os códigos de restrição cadastrados no SIAFI, que compreendem um total de 33 tipos de restrições em números não sequenciais de 002 a 052, conforme apresentados a seguir.

##### *a) 002 – Erro no código da UG/Gestão Emitente*

O glossário do SIAFI apresenta o conceito de Unidade Gestora (UG) como “Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial; cujo titular, em consequência, está sujeito à tomada de contas anual da conformidade”, conforme disposto no art. 81 e 82 do Decreto-Lei nº. 200/1967.

A Gestão, ainda segundo o glossário, é a “parcela do patrimônio de uma UG correspondente à entidade administrada pela mesma

Unidade que, tendo ou não personalidade jurídica própria, deva ter demonstrações, acompanhamento e controles distintos”.

Assim, tanto a UG quanto a gestão são códigos identificadores da instituição pública, a qual é direcionada recursos, e por meio dos quais se efetuam todos os controles, consultas e entrada de dados.

A restrição em questão acontece quando esses códigos são informados incorretamente, sendo que os campos correspondem a uma posição de seis dígitos para a UG e de cinco para a gestão (SIAFI, 2012). Segundo o roteiro do TCU (2008, p. 19), essa não conformidade pode ser observada quando “usuários de outras UGs, com prerrogativas especiais, informam o número incorreto da UG emitente”. Em relação à entidade estudada, essa não conformidade esteve ausente devido a apenas executores da respectiva UG emitir notas de empenho, e, nesses casos, esses códigos são preenchidos automaticamente; além disso, outras UGs não possuem permissão para emissão de empenhos.

#### *b) 003 – Erro de opção no campo espécie de empenho*

O empenho pode assumir alguns tipos de espécie, seja na realização do próprio empenho com ou sem utilização de pré-empenho, o cancelamento do mesmo, o reforço ou o estorno do cancelamento. O Roteiro do TCU (2008) apresenta os tipos de empenho existentes: (i) 401091 – Empenho de Despesa; (ii) 401092 – Reforço de Empenho; (iii) 401093 – Anulação de Empenho; (iv) 401096 – Empenho da Despesa Pré-Empenhada; (v) 401097 – Reforço de Empenho de Despesa Pré-Empenhada; e (vi) 401099 – Cancelamento de Empenho por Falta de Disponibilidade de Caixa. Quase todos os tipos de espécies são comumente verificados na instituição pesquisada.

Essa restrição é verificada na conformidade dos registros de gestão quando o executor faz a anulação de um determinado empenho, ao invés de fazer o reforço, por exemplo.

#### *c) 004 – Erro número empenho / pré-empenho referenciado*

Essa restrição pode ocorrer em três situações: ao utilizar um pré-empenho para emissão da Nota de Empenho; no reforço de um empenho; ou devido ao cancelamento/anulação de um empenho.

Para melhor compreensão dessas situações, primeiramente, é necessário explicar o que é um pré-empenho e para qual fim se destina. Segundo o Manual SIAFI (2012), a figura do pré-empenho permite registrar os “créditos orçamentários pré-compromissados, para atender

objetivos específicos, nos casos em que a despesa a ser realizada, por suas características, cumpre etapas com intervalos de tempo desde a decisão administrativa até a efetivação da emissão da NE”.

Desse modo, a emissão de um pré-empenho é realizada a fim de possibilitar a reserva orçamentária para determinada despesa que pode vir a ocorrer, com suporte de um processo que indique a possível efetivação de tal despesa; no entanto, ainda não se configura em uma despesa ocorrida (o que ocorre na emissão de uma nota de empenho).

Assim, quando a despesa configura-se como certa (não mais provável), se realiza a emissão de um empenho utilizando o saldo já reservado na emissão do pré-empenho; e, para isso, faz-se necessária a inserção do número do pré-empenho, para que o saldo orçamentário seja utilizado, uma vez que já havia sido reservado. Cabe destacar que, ao realizar a emissão do pré-empenho, caso a despesa não venha a ser realmente efetivada, concretizada na emissão do empenho, faz-se necessário que esse documento (PE) seja anulado para que a reserva orçamentária seja devolvida e aproveitada para outras despesas necessárias.

O conceito de reforço é bem objetivo e, de acordo com o próprio nome, acontece quando a despesa incorrida for maior do que o inicialmente previsto (empenho original), ou seja, faz-se necessário adicionar crédito orçamentário ao empenho originalmente emitido, para cobertura do valor dessa despesa não prevista (não é realizado novo empenho para a mesma despesa dentro de um exercício social). Cabe destacar que, devido às finalidades do reforço, este deveria ocorrer apenas no caso de empenhos do tipo estimativo, quando o valor da despesa não pode ser determinado no momento da emissão do empenho.

A anulação ou cancelamento de um empenho, por sua vez, possui algumas origens: pode ocorrer por uma despesa prevista a maior, como no caso de despesas estimativas com consumo de água e energia elétrica, por exemplo; por desistência de entrega do bem/fornecimento dos serviços pelo fornecedor; por erro na realização da emissão da Nota de Empenho; entre outras.

Assim, em ambas as situações, para se emitir um empenho com a utilização do saldo já reservado por meio de um pré-empenho, para reforço ou anulação, existe a necessidade de informar os referidos números de pré-empenho e os números de empenho (para anulação ou reforço), respectivamente; e, ao verificar-se a não conformidade, deve-se proceder com a devida correção.

*d) 006 – Erro na data de emissão*

Essa restrição apresenta incorreção no preenchimento da data de emissão do empenho, composto por um campo alfanumérico de sete posições, no formato DDMMMAA, ou, exemplificando, 02AGO12 (SIAFI, 2012).

Como esse dado é passível de alteração, o Roteiro do TCU (2008) recomenda que se utilize sempre a própria data em que o documento está sendo emitido.

*e) 009 – Erro no preenchimento do campo favorecido*

O campo do favorecido na realização do empenho, normalmente, é preenchido de acordo com o número do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do vencedor da licitação, conforme preconiza a legislação; ou, ainda, com o CNPJ da empresa no qual resultou um processo de dispensa ou inexigibilidade de licitação.

Cabe destacar, inclusive, que é obrigatória a publicação de todo o certame licitatório no Diário Oficial da União (DOU), bem como no sítio eletrônico do Portal de Compras do Governo Federal (Comprasnet), cumprindo, assim, os princípios de legalidade e publicidade, conforme disposto pela Lei nº. 8.666/93.

*f) 010 – Erro do código gestão do favorecido*

Em alguns casos, o favorecido de uma prestação de serviços é outra instituição pública, e, nesse caso, ao invés de informar o número de CNPJ é informado o número da Unidade Gestora (UG), um código composto por cinco dígitos.

Exemplos de serviços prestados por instituições públicas podem ser os de publicação legal, prestados pelo Fundo de Imprensa Nacional (FIN), ou de cursos de capacitação, ministrados pela Escola de Administração Fazendária (ESAF).

*g) 011 – Erro/insuficiência no campo observação*

O campo observação tem por objetivo tornar o registro o mais completo possível, devendo ser informados todos os dados necessários e suficientes para a contabilização da despesa pública, de forma transparente.

Segundo o Roteiro para Análise e Registro da Conformidade dos Registros (2008, p. 21), elaborado pelo TCU, “esse campo deve conter

todas as informações necessárias para que haja a correta contabilização”. O Roteiro ainda disponibiliza as informações adequadas para a emissão de empenhos com as seguintes finalidades:

- concessões de diárias:** Portaria de concessão (BTCU e data da publicação), período, nº de diárias concedidas, [...] e o meio de transporte;
- suprimento de fundos:** Portaria de concessão, data de concessão, período de aplicação e data limite para a comprovação;
- contratações diversas:** informações referentes à entrega do material adquirido ou do serviço prestado;
- Descrição** sucinta do material/serviço adquirido/contratado. A descrição detalhada deve ser feita nos campos específicos.

O objetivo é obter todos os dados necessários à correta e completa identificação do registro que está sendo realizado, tornando-o mais transparente, além de agilizar o procedimento de consulta pelos diversos interessados, tais como servidores, auditores, fornecedores e cidadãos.

Cabe destacar que não só o erro, mas também a insuficiência de informações geram essa restrição; e, portanto, um nível mínimo de padronização talvez se mostre necessário, como forma de disseminação da importância da informação, bem como de quais informações são necessárias.

#### *h) 012 – Erro na opção escolhida no campo esfera*

Essa restrição se refere ao preenchimento indevido do campo esfera. A esfera corresponde ao orçamento que está sendo consignado, ou seja, qual o tipo de orçamento está sendo utilizado para realizar tal despesa. Esse campo apresenta um campo numérico de uma posição, sendo: 1 – orçamento fiscal; e 2 – Orçamento da Seguridade Social (SIAFI, 2012).

Acerca dos conceitos dos tipos de orçamento, o art. 165, § 5º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) dispõe que a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve compreender:

- I - o **orçamento fiscal referente aos** Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;



II - o **orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (grifo da pesquisadora).

Portanto, para a instituição pesquisada, na realização de suas despesas, deve ser utilizado sempre o orçamento fiscal (esfera 1).

*i) 013 – Erro no preenchimento do PTRES*

O Programa de Trabalho Resumido (PTRES) é uma informação de caráter orçamentário, e deve ser compatível com os créditos disponibilizados para a entidade governamental (TCU, 2008).

Segundo o Manual SIAFI (2012), por meio de consulta realizada no SIAFI com o comando “>CONPTRES” é possível verificar todos os ‘PTRES’ cadastrado para a respectiva Unidade Orçamentária (UO), que conta com uma posição de seis dígitos (SIAFI, 2012).

*j) 014 – Erro no campo fonte*

Essa restrição apresenta incorreção no preenchimento da fonte de recursos, a qual identifica os créditos orçamentários utilizados. É uma posição de 10 dígitos alfanuméricos, podendo ser consultada por meio do comando “>CONFONTE” (SIAFI, 2012).

Na instituição pesquisada, a grande maioria das despesas é efetuada por meio da fonte 0112000000 (recursos do orçamento), em alguns casos são utilizados desdobramentos, especialmente em créditos descentralizados como 0112915024, por exemplo. Segundo o Roteiro do TCU (2008), a fonte comumente utilizada à época é a fonte 010000000 (Recursos Ordinários) para o orçamento do Tribunal.

*k) 015 – Erro na natureza de despesa (ND)*

Essa restrição consiste no preenchimento indevido da natureza de despesa, que deve ser de acordo com os gastos orçamentários.

A natureza de despesa tem por objetivo agregar, por categoria, os elementos de mesma natureza quanto às despesas, e, portanto, essa informação é de grande relevância por classificar determinada despesa

em corrente (para manutenção da instituição); ou se de capital (para investimentos), por exemplo.

*l) 016 – Erro no campo UGR*

A Unidade Gestora Responsável (UGR) é um código que tem por finalidade identificar a unidade responsável por determinado gasto; portanto, é uma informação de extrema importância para fins de controle dos gastos de uma entidade pública.

Nem todas as instituições públicas utilizam a UGR para controle orçamentário, pois, por vezes, preferem centralizar os gastos todos na unidade central administrativa.

*m) 017 – Erro no preenchimento do plano interno (PI)*

O Plano Interno (PI) é um “instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação programada, usado como forma de detalhamento de um projeto/atividade, de uso exclusivo de cada Ministério ou Órgão, podendo desdobrar-se ou não em etapas” (MANUAL SIAFI, 2013).

Por meio da transação “>ATUPI”, a unidade gestora responsável deve efetuar o cadastro dos seus próprios códigos de PI, com posição de 11 dígitos, sendo que parte do código já está pré-estabelecido e parte dos dígitos alfanuméricos, são escolhidos pela própria instituição; e, portanto, essa é a razão do conceito de instrumento de planejamento gerencial.

*n) 018 – Erro no valor dos créditos a serem empenhados*

Essa restrição apresenta incorreção no valor total do empenho. Esse valor deve ser preenchido de acordo com o processo de compra/licitação (TCU, 2008), no entanto, a instituição, não necessariamente, precisa adquirir todo o valor licitado, pois a Lei nº. 8.666/93, art. 65, § 1º, permite que sejam realizados acréscimos ou supressões de até 25% do valor originalmente contratado no processo licitatório.

*o) 019 – Erro na opção escolhida no campo Tipo*

O empenho pode ser realizado em três modalidades, conforme particularidades, podendo se configurar como ordinário, estimativo ou global. Os tipos de empenho são dispostos pela Lei nº. 4.320/64 e

representam as características da compra, dos bens ou das mercadorias adquiridas do fornecedor.

O empenho **ordinário** é realizado quando o valor do bem ou serviço a ser contratado é certo e líquido, a ser pago totalmente em uma parcela. O empenho **estimativo** deve ser realizado quando o montante do valor a ser contratado não puder ser determinado, como empenho para contratação de serviços de correio, de energia elétrica, serviços de água e saneamento. Por fim, o empenho **global** deve ser realizado para despesas contratuais e/ou sujeitas a parcelamento, como aquelas contratadas sob o regime de terceirização como serviços de vigilância, portaria, limpeza e conservação e outros.

*p) 020 – Erro na opção modalidade de licitação*

A modalidade de licitação depende das características da compra ou do serviço a ser contratado pela instituição. A Lei nº. 8.666/93 estabelece limites de valor para serviços de obras e engenharia, segregando das compras e demais serviços. A mesma lei ainda dispõe acerca de parâmetros, que devem ser rigorosamente cumpridos nos casos de contratação por dispensa ou inexigibilidade, conforme Quadro 7, a seguir.

Quadro 7 - Modalidades de licitação

<b>Modalidades</b>	<b>Obras e serviços de engenharia</b>	<b>Compras e demais serviços</b>
Concorrência	Acima de R\$ 1.500.000,00	Acima de R\$ 650.000,00
Tomada de Preços	Até R\$ 1.500.000,00	Até 650.000,00
Convite	Até R\$ 150.000,00	Até 80.000,00

Fonte: Adaptado da Lei nº. 8.666/93.

A modalidade de dispensa de licitação está descrita no art. 24 da referida lei, com trinta e dois incisos dispondo acerca das possibilidades para essa categoria, e a modalidade inexigibilidade está disposta no art. 25 da Lei de Licitações, com três incisos apresentando as situações caracterizadoras para adoção dessa modalidade.

A modalidade de Pregão foi instituída, posteriormente, pela Lei nº. 10.520/2002, e a modalidade de Suprimento de Fundos, regulamentada por diversas legislações como o Decreto nº. 93.872/1986, o Decreto nº. 5.355/2005, a Portaria do Ministério da Fazenda nº.

95/2002, a Portaria nº. 44/2006, a Macrofunção 02.11.21 do Manual SIAFI, dentre outras leis e normativos.

Resta citar, as modalidades de compra existentes, que são: 01 – Concurso, 02 – Convite, 03 – Tomada de Preços, 04 – Concorrência, 06 – Dispensa de Licitação, 07 – Inexigível, 08 – Não se aplica, 09 – Suprimento de Fundo, e 12 – Pregão (Manual SIAFI, 2008). Portanto, deve-se alocar cada modalidade segundo as características da compra ou do serviço contratado pela instituição.

*q) 021 – Erro no preenchimento do campo amparo*

Esse tipo de incorreção é verificado apenas em processos de dispensa ou inexigibilidade (TCU, 2008). Conforme já disposto, a Lei nº. 8.666/93 disciplina quanto aos critérios para a realização de empenho por dispensa (art. 24) ou inexigibilidade (art. 25).

Como esse tipo de empenho é adotado para casos específicos em que a licitação não ocorre por motivos previstos em lei, ao realizar esse tipo de procedimento, se faz necessário que seja informada a legislação que suporta a necessidade de processo por dispensa ou inexigibilidade.

*r) 022 – Erro no preenchimento do campo inciso*

Essa informação / restrição é, de certa forma, complementar à informação / restrição 021 (anterior), pois evidencia o inciso da Lei que dá suporte à emissão de empenho sob o processo de dispensa ou inexigibilidade.

A Lei nº. 8.666/93 apresenta trinta e dois incisos para os casos em que a licitação é dispensável e três para casos em que há a inexigibilidade da licitação (devido à impossibilidade de competição); e esses incisos devem ser alocados no momento da emissão do empenho, complementando, portanto, a informação que dá suporte para determinado registro. A contratação de energia elétrica, por exemplo, está prevista no inciso XXII do art. 24 da Lei nº. 8.666/93, e, portanto, nesse caso, deve ser informado o número “22”.

*s) 023 - Erro no preenchimento do campo processo*

Essa restrição apresenta o preenchimento indevido do número do processo, sendo este o utilizado para formalizar administrativamente, a operacionalização do procedimento de compra ou de contratação de serviços públicos pela administração pública federal. Segundo o SIAFI (2012), esse campo possui um espaço de 15 posições alfanuméricas.

*t) 024 - Erro no preenchimento do campo origem de material*

Essa restrição apresenta incorreção no campo origem de material a ser adquirido pela instituição pública. Esse campo apresenta uma posição numérica e o SIAFI dispõe de três classificações para essa informação: 1 – origem nacional, 2 – material estrangeiro adquirido no Brasil, e 3 – importação direta (TCU, 2008).

*u) 025 - Erro no preenchimento do campo município beneficiado*

Essa restrição se refere à informação do município que está sendo beneficiado pela despesa executada. Todos os municípios são identificados por um código numérico de quatro dígitos, e é esse código que deve ser informado nesse campo. O município de Florianópolis/SC, por exemplo, possui o código identificador 8105.

Caso não se saiba o código do município, pode ser consultado no SIAFI por meio do comando “>CONMUN” (consulta município) (TCU, 2008).

*v) 026 - Erro de opção no campo UF beneficiada*

Essa restrição é similar à anterior (025), exceto que, ao invés do município, serve para identificar a Unidade da Federação (UF) brasileira que está sendo beneficiada pela execução da despesa.

*w) 027 – Erro no subitem da despesa na lista de itens*

Restrição que apresenta incorreção no item elemento de despesa. Essa informação é um código numérico de duas posições, que tem por objetivo identificar o objeto do gasto e, conforme disposto pelo art. 15 da Lei nº. 4.320/1964, “a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos”.

Ao realizar a emissão de empenho, o executor do SIAFI deve ter bastante atenção para classificar adequadamente a despesa que está sendo executada, no entanto, nem sempre é fácil ou possível, uma vez que o processo da emissão de empenho depende da licitação. Além disso, o SIAFI possui uma variada lista de subitens, e, devido à quantidade de entidades públicas e suas particularidades, nem sempre é possível atender às especificidades, tendo que ser adequado aos itens mais próximos possíveis.

Por meio do comando “>CONCONTA” é possível pesquisar o elemento de despesa adequado a cada tipo, bem como quanto à função

da conta contábil. Para verificar, portanto, a descrição da despesa relativa a material de consumo, por exemplo, deve-se proceder à consulta utilizando-se o comando antes referido, informando, no campo da conta contábil, o código de despesa corrente (categoria economia) (3) + a natureza de despesa (339030) e pesquisar o subitem que melhor se adequar ao tipo de despesa. Na aquisição de água mineral, por exemplo, o subitem adequado é o “07 – gêneros de alimentação”.

*x) 030 – Erro no dia que o documento foi contabilizado, DDMMMAA*

Essa restrição permite identificar a data em que o documento (NE) foi contabilizado. Esse campo apresenta sete posições alfanuméricas, no formato DDMMMAA (02AGO12) (SIAFI, 2012).

Embora o sistema possibilite a alteração dessa informação, é recomendável utilizar a data em que o documento está sendo emitido para evitar inversões de saldo (TCU, 2008).

*y) 038 – Erro no preenchimento do valor de cada mês*

Conforme já explanado anteriormente, os empenhos relativos a contratos firmados entre a instituição pública e fornecedores de serviços, como no caso dos terceirizados de limpeza e conservação, vigilância, copeiragem, direção veicular e recepção, por exemplo, esses devem ser feitos considerando todo o valor de despesa a ser incorrido mediante contratação dos respectivos serviços, uma vez que esse valor fica acordado quando o contrato é firmado.

Assim, esse tipo de despesa é pago mensalmente, em valores iguais durante todo o contrato, exceto quando acontece repactuação dos serviços executados, devido ao reajuste dos valores em decorrência de dissídio coletivo da categoria, em que os serviços devem ser atualizados conforme disposto pela Lei nº. 8.666/93, para que se mantenha o equilíbrio financeiro na prestação dos serviços.

*z) 039 – Erro no preenchimento do valor do exercício seguinte*

Essa restrição apresenta valor incorreto para a despesa cujo pagamento ocorrerá no exercício seguinte, mediante a forma de restos a pagar. Essa característica advém do fato de que algumas despesas, cuja competência seja verificada dentro de um exercício social (princípio da competência), o efetivo pagamento se dá apenas no próximo exercício, uma vez que o pagamento é realizado após a realização dos serviços, exceto em casos específicos previstos em lei.

Pode ser citado o caso de um serviço de vigilância, prestado em uma determinada instituição. Se o contrato abranger mais de um exercício social (o que é muito comum), o pagamento relativo à prestação desse serviço no mês de dezembro do corrente ano de 2012, por exemplo, será pago apenas no mês de janeiro do ano de 2013, embora essa despesa seja de competência do ano de 2012; e, portanto, deve ser alocado tal valor no momento da realização do empenho.

*a.1) 040 – Erro no valor do empenho da despesa empenhada*

Essa restrição é constatada quando, ao realizar o empenho, preenche-se o valor total indevido para a despesa. Segundo o Roteiro do TCU (2008, p. 32), “se os valores individuais de cada item do empenho forem informados corretamente, o sistema calculará também corretamente o valor do empenho”.

*b.1) 043 – Erro no preenchimento da quantidade do item do empenho*

Essa restrição ocorre quando há equívoco no preenchimento da quantidade de um determinado item (SIAFI, 2012). O Roteiro do TCU (2008) dispõe que deve ser informada a quantidade de acordo com a unidade. Se, ao adquirir resmas de papel, for indicada a unidade caixa, deve-se informar a quantidade “1”, para uma unidade de caixa; no entanto, se for solicitado por unidade resma, então, adota-se a quantidade de 10 (referente à quantidade de resmas em uma caixa).

*c.1) 044 – Erro no campo valor unitário*

Essa restrição apresenta incorreção no preenchimento do valor unitário de um determinado item a ser empenhado. Como o valor total do empenho é o resultado da quantidade multiplicada pelo valor unitário, uma incorreção desse dado gera automaticamente incorreção também no valor total do empenho.

Segundo o Roteiro do TCU (2008), essa restrição decorre, geralmente, de agrupamento de itens indevidos, como no caso de material de expediente, ao agrupar borracha, lápis, grampeador e outros.

*d.1) 045 – Erro no valor do item*

Essa restrição consiste no preenchimento incorreto do valor do respectivo item, material ou serviço adquirido/contratado (SIAFI, 2012). O item e o respectivo valor são apontados na solicitação de empenho, realizada por meio de memorando.

*e.1) 046 – Erro na caracterização dos bens/serviços adquiridos*

A não conformidade referente à caracterização dos bens e ou serviços adquiridos pode ter origem no momento do cadastramento do item no processo de licitação, ou no momento de emissão de empenho (caso se escolha o item indevido).

*f.1) 051 – Anulação da NE (do exercício)*

Essa restrição se refere à anulação de empenho relativo ao exercício corrente, devido ao preenchimento incorreto do campo espécie do empenho (SIAFI, 2012). A espécie do empenho, conforme já apresentado, pode ser reforço, anulação do empenho, ou, ainda, a emissão do próprio empenho (“empenho original”). Basicamente, essa restrição decorre da anulação indevida de uma Nota de Empenho.

*g.1) 052 – Cancelamento da NE (do Restos a Pagar)*

Essa restrição se refere à anulação de empenho, entretanto, diferentemente do item anterior, se refere a empenhos de restos a pagar (processados ou não), ou seja, empenhos que foram liquidados ou não, mas que, em ambos os casos, o pagamento ocorre em exercício posterior à emissão do respectivo empenho, conforme previsto na Lei nº. 4.320/64.

#### **4.2.2 Nota de Lançamento de Sistema (NS)**

A Nota de Lançamento de Sistema (NS) é um documento hábil, registrado automaticamente pelo SIAFI, em decorrência de diversos lançamentos, como: liquidação da despesa com documento de Nota de Pagamento (NP); registro de diárias por meio do documento de Autorização de Viagens (AV); regularizações contábeis a partir de Devolução de Despesas (GD) com documento de GRU; para registros relativos a auxílios em forma de bolsas aos estudantes por meio do documento de Recibo de Pagamento (RP), para registros relativos a Suprimento de Fundos por meio do documento SF, dentre outros.

Em geral, são registros que envolvem conhecimento do executor quanto ao sistema e quanto ao lançamento em si, ou seja, particularidades voltadas à legislação correlata e a dados necessários para o devido registro. No momento da liquidação de uma despesa, por exemplo, devem ser realizadas diversas conferências quanto à regularidade do documento fiscal; aos documentos necessários do



fornecedor, verificação de enquadramento no regime de tributação do Simples Nacional (em que é exigida declaração preenchida e assinada pelo responsável da empresa, conforme art. 6º, IN SRF nº. 1.234/2012); à conferência do devido ateste pelo responsável pelo recebimento da mercadoria, uma vez que a Lei nº. 4.320/64 estabelece que a liquidação da despesa deve ter por base a devida comprovação da entrega dos materiais ou relativa à prestação de serviços, dentre outras averiguações.

No SIAFI, constam 18 tipos de restrições cadastradas para esse tipo de documento, em números não sequenciais de 101 a 151, de forma que as não conformidades verificadas para esse documento devem ser alocadas, conforme tal padronização.

*a) 101 – Erro na data de emissão*

Como o próprio nome já expõe, essa restrição ocorre devido ao registro indevido da data de emissão do documento hábil no SIAFI. Esse campo, quando não é alterado no momento do registro pelo executor, aloca a data correspondente ao dia em que efetua o registro. No “CPR Tela Preta”, o formato é DD/MMM/AA (01AGO12); e no “CPR Web”, o formato é DD/MM/AAAA (01/08/2012).

Esse campo precisa ser alterado apenas para fins de confrontar e ajustar a competência dos registros de patrimônio e almoxarifado (que possuem controle paralelo em sistemas), na primeira semana de cada mês, quando o SIAFI encontra-se “aberto” para esse tipo de ajuste. Portanto, caso um bem permanente tenha sido incorporado por uma unidade administrativa no fim do mês de julho, poderá ser registrado também em julho no SIAFI, se registrado dentro do intervalo aberto para ajuste, que costuma ser em torno dos primeiros oito dias de cada mês.

*b) 102 – Erro no preenchimento do campo valorização*

Essa restrição evidencia incorreção do campo valorização. Esse campo é utilizado para informar a data da taxa de câmbio utilizada para o documento, em operações com moeda estrangeira (TCU, 2008). Na instituição pesquisada, esse campo não é utilizado, portanto, não se realiza nenhum tipo de controle por meio dessa informação.

*c) 104 – Erro no código da UG/Gestão emitente*

Essa restrição apresenta não conformidade no código preenchido com UG/Gestão, quando divergente daquele que está sendo emitido o

documento, com posição de seis números para UG e de cinco para Gestão (SIAFI, 2012). Segundo o TCU (2008), não é comum, mas servidores cadastrados em outra determinada UG podem realizar registros, e é quando pode ocorrer tal situação. No entanto, cabe destacar que na instituição foco de pesquisa esse fato não ocorre.

*d) 105 – Erro no código do favorecido*

Esse campo, conforme disposto no SIAFI (2012), deve ser preenchido com o CNPJ, CPF, UG, ou Banco, relativo ao favorecido do documento que está sendo registrado no sistema. Ainda de acordo com o SIAFI, essa opção possui um campo alfanumérico de até 14 posições, e, se necessário, o dado a ser preenchido pode ser consultado pelos comandos “>CONCREDOR” para CPF ou CNPJ ou “>CONUG” para consulta de UG.

*e) 106 – Erro no código da gestão do favorecido*

Essa restrição ocorre ao realizar-se o preenchimento incorreto do campo gestão quando o credor for uma Unidade Gestora, com um campo contendo cinco posições numéricas (SIAFI, 2012).

*f) 107 – Erro no preenchimento campo do título de crédito*

Essa restrição se refere ao tipo de documento gerado no momento do registro. O documento NS, conforme já comentado anteriormente, é um documento “curinga”, servindo de registro para vários tipos de documentos.

Esse documento hábil é composto de campo alfanumérico, onde consta o exercício social de emissão do documento (que o próprio sistema informa e que não é passível de alteração devido ao sistema emitir documento apenas relativo ao próprio exercício social), o tipo de documento e o número automaticamente gerado pelo sistema na sequência do documento em questão, cabendo ao executor, portanto, informar apenas o tipo de documento.

O documento 2012NP000102, por exemplo, se refere a documento utilizado na liquidação de despesa, emitido no ano de 2012, de número 102 (número gerado pelo SIAFI) e NP – Nota de Pagamento se refere ao tipo de documento informado pelo executor. Outros tipos de documentos utilizados são: RB – Reembolso de Despesa; SF – Suprimento de Fundos; RD – Reclassificação de Despesas; DD – Devolução de Despesas; DT – Documento de Recolhimento; AV –

Autorização de Viagens (diárias); e outros. Cabe destacar que, na instituição pesquisada, alguns destes documentos citados não são utilizados; enquanto outros, como NP, são largamente utilizados devido à maior quantidade de documentos registrados em decorrência de liquidação de despesa.

*g) 108 – Erro na data de vencimento do título de crédito*

Assim como ocorre para a data de emissão apresentada anteriormente, o campo da data de vencimento possui uma posição alfanumérica de sete posições, no formato DDMMMAA, ou (01AGO12) para o “CPR Tela Preta”, e de oito posições numéricas para o “CPR Web”, o formato é DD/MM/AAAA (01/08/2012). A data de vencimento, diferentemente do objetivo da data de emissão, na maioria das vezes em que se efetua o registro de uma NS, está diretamente relacionada à data de pagamento de um fornecedor, ou seja, influencia diretamente em uma fase posterior, o pagamento. Em outras ocasiões, como em uma regularização contábil, não há porque estabelecer-se uma data de vencimento, e, portanto, a data de vencimento será igual à data de emissão.

*h) 109 – Erro de opção no campo inverter saldo*

Essa restrição registra incorreção no campo correspondente à opção para aceitar (SIM (S) / NÃO (N)), relativamente para inverter o saldo das contas envolvidas no lançamento quando da emissão do documento (SIAFI, 2012). Esse campo não é utilizado na instituição pesquisada. O código já está definido e cadastrado no SIAFI, e pode ser consultado por meio do detalhamento do comando “>CONCONTA”.

O Roteiro elaborado pelo TCU dispõe que esse campo deve sempre conter o preenchimento com “N”, ou seja, para que não seja aceita a inversão de saldo das contas.

*i) 110 – Erro no campo taxa de câmbio*

Essa restrição pode ser verificada em registros que envolvam moedas estrangeiras, da mesma maneira que a restrição 102 (data da taxa de câmbio). No entanto, como a instituição pesquisada não efetua esse tipo de lançamento, esse campo não é utilizado.

*j) 111 – Erro/insuficiência no campo observação*

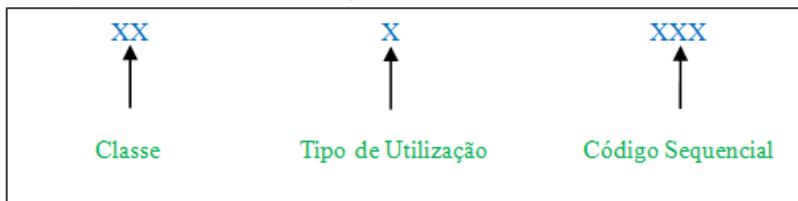
Esse campo deve conter dados relativos ao registro do documento fiscal (número, data de emissão), aos bens adquiridos ou serviços prestados, competência dos serviços prestados no caso de serviços sob contratos, informações acerca de descontos, alterações na base de cálculo ou na retenção de impostos, e outros dados que possibilitem a correta e completa identificação dos registros efetuados. Cabe destacar que o histórico informado no momento da liquidação da despesa, por meio da NS, é o que irá aparecer na ordem bancária de pagamento.

*k) 112 – Erro no campo código do evento*

Essa restrição registra incorreção no preenchimento do campo evento. O evento é “um código associado a cada tipo de ato ou fato que deva ser registrado contabilmente pelo sistema e ao qual se associa, por sua vez, a um roteiro contábil, uma lista de contas de débito e crédito que devam ser afetadas [...]” (SIAFI, 2012). O objetivo dessa padronização é permitir que, mesmo o servidor que não possua formação em contabilidade, possa efetuar registros no SIAFI de forma correta.

A tabela de eventos é o instrumento utilizado pelas Unidades Gestoras no preenchimento das telas ao realizar a inclusão de um documento no SIAFI, transformando os atos e fatos administrativos em registros contábeis. Esse código é composto de seis dígitos, com estrutura, conforme apresentada na Ilustração 3.

Ilustração 3 - Estrutura do código do evento



Fonte: Elaborado pela pesquisadora, adaptado da Tabela de Eventos STN (2010).

A **classe** identifica o conjunto de eventos de uma mesma natureza. O **tipo de utilização** serve para identificar a transação que está sendo executada: sendo 0-evento utilizado diretamente pelo gestor (lançamento normal); 1- evento utilizado diretamente pelo sistema – máquina; 2- evento complementar de evento normal; 3-evento

complementar de evento de sistema; 5-estorno de evento do gestor; 6-estorno interno do sistema (máquina); 7-estorno do evento complementar de evento normal; e 8-estorno do evento complementar de evento de sistema. O **código sequencial** representa a sequência de 001 a 999, dentro de cada classe (MANUAL SIAFI, 2012).

Assim, o evento determina as contas que serão debitadas e creditadas e, portanto, o tipo de transação que será realizada, com eventos de débito e crédito distintos para materiais de consumo imediato, de materiais de almoxarifado, de bens permanentes, de serviços, de regularizações contábeis, para o lançamento de despesas relativas a auxílio financeiro para estudantes etc.

*l) 113 – Erro no preenchimento do campo inscrição1*

O campo Inscrição1 é destinado ao preenchimento do número do empenho a ser utilizado/baixado no registro do documento. Como o número do empenho está diretamente ligado à execução orçamentária, uma incorreção, nesse campo, afeta diretamente o planejamento orçamentário da instituição.

*m) 114 – Erro no preenchimento do campo inscrição2*

Essa restrição se refere a não conformidades relativas a indicadores, conforme o evento utilizado no lançamento/registro (SIAFI, 2012). Nesse campo, é onde constam informações importantes de retenções, códigos de glosa, e variam conforme o documento registrado. Exemplos são apresentados no Quadro 8.

Quadro 8 - Possibilidades de preenchimento do campo inscrição2

Documento	Campo Inscrição2	Evento	Embasamento
DARF	6190	Retenção de impostos e contribuições federais	IN SRF nº. 1.234/2012
GPS	2640	Retenção de contribuições previdenciárias	Secretaria da Receita Federal do Brasil
DAR	28161	Retenção de imposto municipal (com convênio entre STN e municípios)	SIAFI (2012)

NS	EDC001	Situação de Deduções	Secretaria do Tesouro Nacional
NS	CPF	Regularização de Ordens Bancárias	SIAFI (2012) – análise dos documentos
NS	CNPJ	Liquidação de documentos fiscais	SIAFI (2012) – análise dos documentos

Fonte: Adaptado de SIAFI (2012), STN (2013), SRF (2013), IN SRF nº. 1.234/2012.

Assim, as não conformidades podem originar-se da ausência ou incorreção desses códigos (e semelhantes). Pode-se destacar o código 6147 ao invés de 6190 (e vice-versa); pode-se destacar o código de 2682 ao invés de 2640; pode ocorrer de não se efetuarem as retenções quando devidas, ou ainda, realizá-las indevidamente; alocar um dado referente a CPF/CNPJ de credor diverso do correto.

#### *n) 115 – Erro no preenchimento do campo classificação1*

Essa restrição se refere a não conformidade no preenchimento do campo classificação1, preenchido com dados relativos à natureza da despesa e ao elemento de despesa.

Conforme o SIAFI (2012), esse campo possui nove posições que detalham o nível de escrituração da despesa. Para melhor ilustrar a classificação da despesa, veja-se:

Exemplo: ao utilizar a classificação 3339030-16, o executor do SIAFI utiliza-se da seguinte categorização: 3 (despesas); 3 (categoria econômica: despesas correntes); 3 (grupo de natureza de despesa: outras despesas correntes); 90 (modalidade de aplicação: aplicações diretas); 30 (elemento de despesa: material de consumo); e 16 (subitem de elemento de despesa: material de expediente).

Esses dados relativos à conta utilizada podem ser consultados pelos usuários do SIAFI, por meio do comando “>CONCONTA”. É importante destacar, ainda, que esses dados são “puxados” do empenho utilizado para realização do registro; portanto, caso o empenho tenha sido realizado de forma incorreta, ou se utilizado o empenho indevido, esse fator irá interferir em documentos subsequentes como o da liquidação de despesa.

#### *o) 116 - Erro no preenchimento do campo classificação2*

Essa restrição apresenta preenchimento incorreto no campo destinado a dados complementares ao processo de escrituração (TCU, 2008). Como exemplo, podem ser citados os casos de liquidação de despesa de serviços terceirizados, realizados sob contrato, e, portanto, exigem tal informação para melhor evidenciação e controle.

*p) 117 – Erro de valor contabilizado por evento*

Essa restrição se refere à incorreção no preenchimento do valor relativo a cada evento correspondente, podendo ser ao valor de retenção efetuada (quaisquer), valor líquido ou valor relativo à glosa de valores em decorrência de penalidades por descumprimento de contrato, por exemplo.

*q) 118 – Falta de retenção de tributos e/ou contribuição*

Conforme o próprio nome indica, essa restrição refere-se à ausência de retenção de tributos e/ou contribuições em caso de obrigatoriedade. E pode ocorrer em virtude de desconhecimento da legislação ou até mesmo por desatenção do executor no momento da realização do registro.

O Relatório do TCU (2008) ressalta a desobrigatoriedade de retenções, como no caso de pagamento efetuado a pessoa física, que fica isento de retenção de contribuição previdenciária caso já tenha ocorrido o recolhimento da referida contribuição sob o teto previsto pela legislação (com comprovação); de empresas optantes pelo Simples Nacional, em que não deve ser realizada a retenção de impostos e contribuições federais com a devida apresentação de declaração dessa condição; e demais casos em que não se efetua retenções de impostos e contribuições federais conforme previsão no art. 4º da IN SRF nº. 1.234/2012, bem como para os casos de retenção de imposto municipal.

*r) 151 – Estorno de NS*

Essa restrição se refere a incorreções ao realizar o estorno de apropriações de receitas e despesas neste tipo de documento (SIAFI, 2012).

#### **4.2.3 Ordem Bancária (OB)**

O registro da Ordem Bancária (OB) consiste na efetivação do pagamento do fornecedor pela devida entrega do material ou prestação dos serviços realizados, seja realizado por meio de licitação (adjudicado)

ou nos casos de dispensa ou inexigibilidade de licitação, em que é realizado por meio de um processo conforme disposto pela Lei nº. 8.666/93.

Por se tratar da efetivação do pagamento devido para extinguir o crédito existente, conforme disposto pela Lei nº. 4.320/64, a Ordem Bancária é, fundamentalmente, um registro de caráter financeiro, diferente da Nota de Empenho apresentada anteriormente, que consistia em registro orçamentário.

Assim, as não conformidades verificadas nesse tipo de documento terão origem no preenchimento equivocado em algum outro documento anterior como a Nota de Empenho ou a Nota de Lançamento de Sistema, ou em ambos. Por conta dessa vinculação, o Roteiro elaborado pelo TCU não aborda as especificidades dessas restrições, pois seriam comentários já abordados na conformidade de outros documentos apresentados anteriormente.

Para fins didáticos, e para apresentar o trabalho completo, as restrições serão detalhadas na sequência, e, na medida do possível, será informado o documento que pode ter originado tal restrição. E a partir disso, poderá ser constatado que o adequado registro de documentos anteriores é imprescindível para o bom desempenho de todo o processo.

*a) 203 – Erro no código da UG/Gestão emitente*

Essa não conformidade é registrada quando do preenchimento da UG/Gestão emitente, ou seja, do código identificador relativo à entidade ou ao órgão que está realizando o pagamento. Essa informação é alocada no momento da liquidação do documento fiscal (NS).

*b) 204 – Erro de código do banco debitado*

Essa restrição decorre do preenchimento incorreto do número de banco de onde os recursos são tirados para pagamento do fornecedor/benefício do pagamento. Essa é outra informação que é alocada no momento de registro da Nota de Lançamento de Sistema. O SIAFI ainda dispõe que, no caso de não saber o número do banco, o executor pode consultá-lo por meio do comando “CONDOMBAN”, abreviação de consulta domicílio bancário (SIAFI, 2012).

Cabe destacar que esse dado aparece preenchido no momento da liquidação, portanto, a única maneira de preencher com dado incorreto seria alterando o dado que já está disponível, e, por isso, pouco provável de ocorrer.



*c) 205 – Erro no preenchimento do código da agência*

Essa não conformidade se refere à incorreção do número da agência debitada, informação que faz parte dos dados bancários da fonte pagadora, ou seja, a instituição pública que recebeu o bem ou serviço, ou, ainda, que disponibiliza auxílio, indenização ou outra espécie de pagamento aos diversos beneficiários. Essa informação também advém do registro da Nota de Lançamento de Sistema.

*d) 206 – Erro no preenchimento do código da conta corrente*

Essa restrição ocorre caso o executor do SIAFI registre indevidamente o número da conta corrente da fonte pagadora no momento do registro da Nota de Lançamento de Sistema. O SIAFI dispõe que esse campo compreende até 10 posições (dígitos) e, no caso de não saber, o executor pode consultar no próprio sistema por meio, também, do comando “CONDOMBAN”.

Conforme mencionado, ao registrar a NS, o sistema já dispõe dos dados corretos de banco, agência e conta, que no caso desta última, por se referir à Conta Única do Tesouro, já aparece previamente preenchido, no campo específico, apenas a expressão “UNICA”.

*e) 207 – Erro no código do favorecido*

Essa restrição se refere a erro na informação relativa ao (i) CPF, quando o beneficiário é pessoa física (como pagamento de auxílio financeiro a bolsistas); ou referente ao (ii) CNPJ do beneficiário, quando este for pessoa jurídica de direito privado. Essa informação advém do dado informado incorretamente no momento de registro da NS. Conforme disposto no Roteiro do TCU (2008), essa informação deve ser a mesma constante no documento fiscal; e, como este tem que estar vinculado ao respectivo empenho, deve coincidir também com o do empenho que está sendo utilizado.

*f) 208 – Erro no código da gestão do favorecido*

Essa não conformidade se refere ao número da UG beneficiária. No caso de o pagamento ser efetuado a outra instituição pública, é a identificação da pessoa jurídica de direito público, embora também tenha CNPJ. Conforme disposto pelo SIAFI (2012) é um campo com cinco posições numéricas.

*g) 209 – Erro no preenchimento do código do banco do favorecido*

Essa restrição se refere ao preenchimento equivocado do número do banco do credor/favorecido. O procedimento padrão na instituição pesquisada é de preencher os dados bancários do fornecedor conforme disposto no campo “dados adicionais” ou no corpo do documento, ou, ainda, em documento anexo ao documento fiscal (quando informado).

No caso de o fornecedor destacar dados bancários (inclusive agência e número da conta corrente), se não estiver cadastrado no SIAFI, procede-se a inclusão desses dados por meio do comando “ATUDOMCREDOR” (atualiza domicílio do credor). Caso já esteja cadastrado, simplesmente realiza-se o preenchimento com tais dados.

Ainda, caso o fornecedor não informe em documento fiscal, os dados para pagamento, adota-se, quando cadastrado no sistema, qualquer conta bancária em que o banco seja Banco do Brasil, pelo simples fato de que, sendo a instituição financeira pagadora, os créditos realizados em conta bancária vinculada a essa instituição financeira possibilitam ao credor ter seu respectivo valor depositado em conta com 24 horas de antecedência, relativamente às demais entidades bancárias. Ou seja, busca-se facilitar para que o fornecedor tenha seu crédito disponível no menor tempo possível.

*h) 210 – Erro no preenchimento do código da agência do favorecido*

Essa restrição ocorre na informação equivocada registrada no momento do lançamento da NS, e o procedimento é similar ao utilizado para o dado referente ao número do banco. Cabe destacar, conforme comentado anteriormente, que os pagamentos também podem ser realizados para pessoa física, como no pagamento de auxílio financeiro de bolsas, vale transporte para bolsistas, ajuda de custo e outros.

Inquestionavelmente, a maior quantidade de erros desse tipo advém desses pagamentos, decorrente de informação equivocada repassada por parte desses beneficiários, os quais, nas diversas vezes, tem este como o primeiro contato com uma instituição financeira. Assim, às vezes, por inexperiência, a informação não é repassada adequadamente.

*i) 211 – Erro no preenchimento do código da C/C do favorecido*

Esse dado é o último e complementa os dados de número de banco e agência do beneficiário de pagamento. O procedimento para escolha do número da conta se assemelha ao descrito para informação

do número do banco e da agência; e também apresenta incorreções nos pagamentos a pessoa física, por conta de informações incorretas e/ou incompletas.

Ao se efetuar um pagamento contendo dados bancários incorretos, seja número do banco, agência e/ou conta corrente, o pagamento é devolvido pela instituição financeira pagadora, e esse valor fica transitoriamente em uma conta específica, aguardando a devida regularização da devolução realizada, por meio do retorno do valor a crédito do respectivo empenho liquidado.

*j) 212 – Erro no número do processo*

Essa não conformidade é relativa ao número do processo que originou o pagamento, e ao qual ele encontra-se vinculado. Na instituição pesquisada, esse campo não é utilizado para fins de controle, pois todos os dados orçamentários são vinculados ao número de empenho.

*k) 213 – Erro no campo taxa de câmbio*

Conforme apresentado nas restrições anteriores relativas à utilização de taxa de câmbio, essa informação só possui procedência em documento referente a operações com moeda estrangeira, o que não costuma ocorrer nas transações da instituição pesquisada.

*l) 214 – Erro na opção no campo inversão de saldo*

Essa restrição se refere à possibilidade de inversão nas contas envolvidas no documento de pagamento (SIAFI, 2012). Na instituição pesquisada, essas modificações não são feitas, e, assim como na respectiva restrição relativa à NS (apresentada anteriormente), permanece sempre a opção “não” para inversão de saldo; até porque, na Ordem Bancária, também essa restrição é decorrente da informação aposta naquele documento.

*m) 215 – Erro no preenchimento do valor líquido do documento*

O valor líquido da Ordem Bancária é resultante dos dados informados na NS referente ao valor bruto e correlatas retenções e deduções, se houver. Portanto, caso aqueles valores sejam informados corretamente, com base nas legislações e nos documentos emitidos, o valor líquido também será informado e pago corretamente.

*n) 216 – Erro/insuficiência no campo observação*

Essa informação também consiste em um reflexo do que é informado ao registrar a NS, e, conforme apresentado naquela restrição, apesar de ter um caráter subjetivo quanto a quais informações são importantes para compor o histórico do registro, essa é de extrema relevância no sentido de dar completeza ao registro.

Conforme já mencionado, são inúmeras as vantagens de um histórico completo: identifica características importantes do registro para leigos, inclusive, proporcionando maior transparência; pode ser útil como instrumento de consulta para os próprios executores do SIAFI, pela auditoria interna e externa e demais usuários e interessados.

*o) 217 – Erro no código do evento*

O evento tem que se relacionar corretamente ao registro efetuado, seja liquidação, pagamento de despesa ou transferência de recursos (SIAFI, 2012).

Essa restrição ocorre devido a registro incorreto na NS, e origina-se de retenções ou descontos efetuados indevidamente; ou, ainda, da ausência de tais procedimentos quando a legislação assim o exigir.

Para dirimir tais dúvidas quanto ao evento correto a utilizar, a STN disponibiliza a Tabela de Eventos, documento adendo ao Plano de Contas da Administração Pública Federal, disponível em meio eletrônico no endereço [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/Eventos.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Eventos.pdf).

*p) 218 – Erro no preenchimento do campo inscrição1*

Essa não conformidade se refere à incorreção no preenchimento do número de empenho, informado no momento de registro de NS. Caso seja utilizado o empenho indevidamente há duas possibilidades de correção: (i) quando possível cancela-se a Ordem Bancária e refaz-se a liquidação com o empenho correto, e posterior pagamento; ou (ii) quando não for possível de efetuar o cancelamento da OB, faz-se um ajuste contábil por meio de Nota de Lançamento, transpondo o saldo do empenho, que deveria ter sido baixado, para o empenho que foi utilizado indevidamente.

Cabe destacar que, mesmo que seja realizado o ajuste transferindo o saldo dos empenhos (segundo caso), o registro efetuado incorretamente continuará assim, pois todo e qualquer registro realizado

no SIAFI não pode ser desfeito, apenas ajustado de forma que se mantenham os registros originais de todos os lançamentos, conforme o princípio da inalterabilidade dos registros.

*q) 219 – Erro no preenchimento do campo inscrição2*

Essa restrição pode ter origem em alocação, indevida ou equivocadamente realizada, de dados, tais como código de retenção de tributos e contribuições federais, previdenciárias ou municipais; ou, ainda, em relação ao código de glosa (desconto). Todos informados no momento do registro da NS.

No entanto, cabe ressaltar que, ao visualizar a Ordem Bancária realizada, esses dados informados na NS não aparecem, pois vão se constituir em DARF, GPS, ou seja, outros documentos, não na OB. Na Ordem Bancária, portanto, os dados que efetivamente podem aparecer nesse campo e devem ser conferidos são CPF ou CNPJ.

*r) 220 – Erro no preenchimento do campo classificação1*

A restrição relativa a dados constantes no campo classificação1 ocorre devido à informação de natureza de despesa e/ou elemento de despesa indevido. Esses dados são “capturados” da Nota de Empenho, e, portanto, é possível realizar incorreções quando da emissão equivocada do empenho; ou, ainda, quando do registro com a utilização de empenho de restos a pagar, em que o sistema não bloqueia, não vincula o elemento de despesa ao originalmente emitido.

*s) 221 – Erro no preenchimento do campo classificação2*

Na instituição pesquisada, esse campo registra incorreção decorrente da ausência do número de contrato, caso assim esteja previsto. Isso, porém, não ocorre por registro incorreto, mas porque no CPR Web, utilizado pelas instituições públicas federais, desde janeiro de 2012, um campo determina a existência ou não de contrato para determinado registro ou liquidação. Portanto, o usuário preenche com “sim” ou “não”, e o sistema automaticamente registra essa conta de contratos; embora, mesmo no antigo sistema, caso houvesse a tentativa de informar equivocadamente, o sistema não permitia a finalização do registro com dados errados relativos a essa conta. Destaca-se que, como esse dado é de caráter contábil, ao visualizar o documento de OB, esse dado não estará presente neste documento, apenas na NS.

*t) 222 – Erro no valor contabilizado por evento indicado*

Conforme exposto na restrição “217 – Erro no código do evento”, o evento corresponde a um procedimento realizado, seja liquidação, retenção, transferência e outros; e o erro no valor, ou, ainda, a ausência de um evento, indica que algum registro está sendo contabilizado com valor indevido.

Na maioria dos casos, os eventos se completam formando um determinado registro, e, portanto, um evento com valor errado gera incorreção em outro. Por exemplo, caso, em uma liquidação de documento fiscal por aquisição de material permanente, em que seja efetuada a retenção de impostos federais a menor do que o valor disposto em legislação, o valor líquido, pago ao fornecedor também será registrado e pago incorretamente (a maior), caso não seja corrigido antes da efetivação do pagamento, uma vez que a retenção é deduzida do valor bruto.

*u) 250 – Cancelamento por falha de impressão*

Segundo o SIAFI (2012), essa restrição “registra o cancelamento da Ordem Bancária de pagamento em virtude de falha de impressão”. Nos períodos analisados, essa restrição não foi verificada em relação aos pagamentos efetuados.

*v) 251 – Cancelamento por erro no campo ID. transferência*

O Código Identificador de Transferência (CIT) é de preenchimento obrigatório na emissão de todas as OBs dos tipos: Ordem Bancária Banco (OBB), Ordem Bancária Judicial (OBJ), Ordem Bancária de Aplicação (OBA) e Ordem Bancária de Folha de Pagamento (OBF), exceto as OBB vinculadas à Lista de Credores, devendo ser adotados outros procedimentos, conforme apresentado pelo Manual SIAFI (MANUAL SIAFI, 2012).

Na instituição pesquisada, é comum a utilização de OBB e de OBF, no entanto, apenas os documentos pagos por tipo OBB foram verificados, uma vez que todos os registros relativos a pagamento da folha de pessoal não foram analisados, constituindo-se essa ausência, inclusive, uma das limitações do estudo conforme já apresentado na seção 3.5.

#### **4.2.4 Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)**

O registro do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) consiste na realização da retenção de impostos federais, compreendendo o Imposto sobre a Renda (IR) e as contribuições federais compostas por: Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/PASEP.

A retenção, na fonte, desses impostos e contribuições é disciplinada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) n°. 1.234, de 11 de janeiro de 2012 e posteriores alterações, em que são estabelecidas normas quanto a esse procedimento quando do fornecimento de bens e/ou prestação de serviços por pessoas jurídicas a órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas (BRASIL, IN n°. 1.234/2012).

Essas retenções figuram na receita extraorçamentária do ente que realiza a retenção até que haja seu efetivo recolhimento (“entrega”) aos cofres públicos. Segundo Kohama (2008, p. 69), a receita extraorçamentária “compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária [...]”, acrescentando-se, ainda, que esse fator advém da obrigatoriedade do Estado em efetuar a retenção de valores que não lhe pertencem, atuando como mero depositário, como nos casos de cauções, fianças, consignações e outros.

Assim, o executor do SIAFI, ao efetuar a liquidação das despesas, deve atentar-se para os casos em que haja obrigatoriedade da retenção e efetuar a retenção da forma adequada, com código de retenção, valor e percentuais de acordo com o tipo de despesa executada. Cabe destacar, que, conforme disposto pela IN SRF n°. 1.234/2012, esse valor retido é uma antecipação aos cofres públicos, e, portanto, ao pagar os impostos incidentes sobre a receita bruta mensal, essas pessoas jurídicas, que sofreram a retenção, podem abater do valor a pagar, relativo aos impostos apurados, o valor já retido em decorrência do fornecimento a esses órgãos públicos.

A referida lei também dispõe acerca dos casos de isenção de retenção, bem como de outras obrigações, como acontece para os casos de PJ enquadradas sob o regime de opção pelo Simples Nacional, modalidade tributária prevista em lei, que, ao isentar tais empresas, as

obrigam a emitir e entregar à fonte pagadora declaração ratificando tal situação.

Embora a previsão de retenção não seja recente (a IN SRF nº. 1.234/2012 revogou a IN SRF nº. 480/2004) e, sobretudo, em relação aos casos de isenção previstos, a instituição foco da pesquisa ainda se defronta com o despreparo das empresas em respeitar tal legislação.

Os problemas advêm da ausência de informação destacada das retenções em documento fiscal quando devido; do destaque equivocado de tais impostos, incorrendo em maior probabilidade de erro por parte dos executores ainda não dominantes da legislação ou, talvez, inseguros; e da ausência de entrega da declaração para os casos de isenção ou a entrega do referido documento fora da padronização estabelecida pela lei.

Por último, cabem ressaltar dois pontos: a Lei do Ajuste Tributário nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do limite relativo a valor mínimo de R\$ 10,00 (dez reais) para retenção dos impostos federais. Assim, segundo essa legislação, a retenção seria devida apenas em valores superiores a esse limite, e, quando da ocorrência de valor menor, seria somado a valores em meses posteriores até que a soma alcançasse R\$ 10,00. No entanto, a IN SRF nº. 1.234/2012 estabelece que, em se tratando de DARF eletrônicos, realizados por meio do SIAFI, qualquer valor deve ser recolhido aos cofres públicos, sem aplicação de qualquer limite.

O outro ponto consiste no fato de que, caso as retenções sejam realizadas de forma equivocada, seja por valor a maior ou menor, ou, ainda, pelo recolhimento indevido. Nesses casos, a instituição pública deve proceder as devidas correções junto aos órgãos responsáveis; ou, ainda, quando for o caso, instigar que as empresas o façam, gerando, em todos os casos, retrabalho, necessitando disponibilidade de tempo e execução de mais controles por parte da instituição.

Como todos os recolhimentos de impostos e contribuições federais são normatizados pela IN SRF nº. 1.234/2012, as restrições vinculadas ao DARF, compreendendo 19 tipos, apresentados a seguir, serão costumeiramente vinculadas à referida legislação.

#### *a) 401 – Erro no preenchimento do campo recolhedor*

Este campo deve ser preenchido com a identificação do ente em nome do qual está sendo realizado o recolhimento, ou seja, a pessoa



jurídica fornecedora do bem ou prestadora de serviços, ou pela execução de obra.

É interessante observar que, em pagamentos efetuados por meio de código de barra, denominados OB Fatura, o pagamento é realizado para a agência bancária pagadora, no caso, o Banco do Brasil, e o valor devido, então, é repassado ao prestador de serviços. Essas situações ocorrem no caso de pagamentos a empresas de telefonia, prestadora de serviços postais, concessionárias de energia elétrica, entre outros.

Nesses casos, o campo do credor e favorecido é preenchido com o CNPJ do Banco do Brasil, no entanto, os campos relativos ao emitente do documento e ao recolhedor de todos os impostos e contribuições devem ser com o CNPJ do prestador dos serviços. O CPR Web evoluiu bastante nesse quesito, pois o antigo “tela preta” trazia um pré-preenchimento com o CNPJ do credor (Banco do Brasil), e, caso o executor não prestasse atenção, fazia o recolhimento dos impostos como se o estabelecimento bancário tivesse prestado os serviços de telefonia, serviços postais e outros.

Um erro no preenchimento deste campo traz muito incômodo à instituição que realiza a operação incorretamente, pois esta deve proceder com a retificação do DARF, por meio de preenchimento de um formulário intitulado REDARF, disponível no sítio eletrônico da SRFB, anexar documentos dos responsáveis de ambos os órgãos (instituição pública e prestadora de serviços) incluindo reconhecimento de assinatura, em cartório, das autoridades superiores dos respectivos órgãos e, em posse de toda a documentação, solicitar à SRFB, a devida correção. Em alguns casos de retificação de dados simples, como código de receita, data de apuração, essa correção pode ser realizada por meio de certificado digital, caso a instituição pública o possua.

#### *b) 402 – Erro no vencimento do documento*

A IN SRF nº. 1.234/2012, em seu art. 7º, inciso I, estabelece que, para pagamentos efetuados por órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, o respectivo recolhimento das retenções federais deve ser realizado até o 3º dia útil da semana subsequente ao da realização do pagamento ao fornecedor de bens. Portanto, esse é o prazo a ser analisado e verificado na conformidade de registros de gestão da instituição em específico.

Para fins de esclarecimento, cabe explicação de que o inciso II do mesmo artigo estabelece outro prazo para as demais entidades

abrangidas por essa Instrução Normativa, podendo ser realizados os recolhimentos até o último dia da quinzena subsequente ao do pagamento do fornecedor.

*c) 403 – Erro no campo período de apuração*

Essa informação deve coincidir com a data de pagamento da Ordem Bancária ao fornecedor (TCU, 2008), para fins de controle do órgão fiscalizador quanto ao prazo de pagamento ao credor, e, conseqüentemente, em relação ao prazo de recolhimento das retenções, uma vez que esta última é estabelecida em relação à data da OB.

*d) 404 – Erro no campo da UG/Gestão emitente*

Este campo se refere aos códigos de UG e Gestão do órgão público emitente do registro. Na instituição pesquisada, apenas servidores da própria instituição fazem registros, portanto, é pouco provável a troca desses dados, mesmo que desatentamente.

*e) 405 – Erro de preenchimento no campo transfere recurso*

Na instituição pesquisada, esse campo é sempre preenchido com a opção “3 - com vinculação de pagamento”. Segundo o Manual SIAFI (macrofunção 02.03.05, 2012), “a conta 11216.04.00 – limite de saque com vinculação de pagamento representa o valor disponível para saque da Conta Única do Tesouro Nacional, estabelecido pelo Órgão Central de Programação Financeira, para atender despesas com vinculação de pagamento”.

*f) 406 – Erro no campo da fonte de recursos*

Essa informação deve ser preenchida de acordo com os créditos orçamentários utilizados para realização da despesa, do empenho emitido. Normalmente, na instituição pesquisada, as fontes de recursos do orçamento são da fonte 0112000000; as descentralizações de crédito seguem variações dessa, como 0112915024, 0112915016 e outros; ou, ainda, pode ser da fonte 0250000000.

*g) 407 – Erro de opção no campo grupo de despesa*

Essa opção se refere a não conformidade relativa ao grupo de despesa correspondente à despesa que está sendo registrada. A Lei nº. 4.320/64, no art. 12, divide as Despesas em Correntes (despesas de

custeio e transferências correntes) e Despesas de Capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital).

No entanto, essa classificação foi substituída pela disposta na Portaria nº. 163/2001, a qual agrupa os dados relativos à categoria econômica, grupo de natureza de despesa e elemento de despesa, conforme já apresentadas no capítulo 2.

Assim, o grupo das despesas correntes (categoria econômica), representado pelo número “3”, compreendem os seguintes grupos de despesas: 1 - despesas de pessoal e encargos sociais; 2 - juros e encargos da dívida; e 3 - outras despesas correntes. O grupo “Outras Despesas Correntes” deve ser utilizado para despesas com material de consumo, despesas com energia elétrica, serviços de água e saneamento, e outros.

Em contrapartida, a categoria econômica Despesas de Capital, representada pelo número “4”, compreende os grupos de despesas 4 – investimentos; 5 - inversões financeiras; e 6 - amortização da dívida; compreendendo, portanto, aquisições de bens permanentes, planejamento e execução de obras e outros.

#### *h) 408 – Erro no campo processo*

Segundo o SIAFI (2012), este campo deve ser preenchido somente quando o DARF se referir a uma receita da Secretaria do Patrimônio da União (SPU). Assim como apresentado no Roteiro do TCU, também na instituição pesquisada, esse campo não é preenchido.

#### *i) 409 – Erro no campo referência*

Essa incorreção decorre do preenchimento do campo de referência de forma incorreta. Segundo o SIAFI (2012), este campo deve ser preenchido apenas quando o tipo de receita exigir, sem descrever mais sobre a questão. Na instituição pesquisada, esse campo também não apresenta preenchimento.

#### *j) 410 – Erro no preenchimento do código da receita*

Essa restrição apresenta incorreção de um dado muito importante, relativo ao processo de retenção dos impostos federais, pois se refere ao código de receita, vinculado a um determinado percentual de retenção a ser aplicado sobre a base de cálculo, de acordo com o tipo de bem ou serviço que foi fornecido à instituição pública.

Os códigos de receita dos impostos e das contribuições federais para fins de retenção estão dispostos na IN SRF nº. 1.234/2012, e

apresentam algumas particularidades como, por exemplo, a diferença na retenção para serviços prestados com o fornecimento de materiais e equipamentos ou não; e o fornecimento realizado por empresas varejistas ou industriais / importadora; entre outros.

Incorreções dessa característica geram retrabalhos, com a necessidade de coleta de documentação da instituição pública e da empresa fornecedora, coleta de assinatura autenticada dos responsáveis pelas respectivas entidades, e, por fim, a entrega e retificação da retenção junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

*k) 411- Erro no valor da receita do DARF*

Essa incorreção denota o valor da retenção incorreta, e pode estar associada à incorreção no código de receita ou não, ou seja, adotando um código indevido, se informado o valor correspondente, este também ficará incorreto. Por exemplo, um serviço de limpeza e conservação com fornecimento de materiais deve incidir 5,85% sobre a base de cálculo, com o código de retenção 6147; no entanto, caso o executor considere este serviço como “demais serviços” (desconsiderando o fornecimento de materiais), automaticamente irá efetuar a retenção de 9,45% sobre a base de cálculo. Em alguns casos, no entanto, mesmo adotando o código de receita correto (6147 para esse exemplo), pode aplicar o percentual errado de 9,45%.

*l) 412 – Erro no valor da multa do DARF*

Essa não conformidade ocorre quando é necessário calcular multa sobre o DARF a ser pago, devido ao atraso no recolhimento. A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe sobre os prazos para recolhimento dos impostos e das contribuições, que está sempre relacionado à data de pagamento do fornecedor.

Portanto, para pagamentos efetuados por órgãos da administração direta, autarquias e fundações federais, o recolhimento deve ser realizado até o 3º dia útil da semana subsequente ao pagamento do fornecedor. Já os pagamentos a fornecedores, efetuados por empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no SIAFI, o recolhimento deve ser realizado até o último dia da quinzena subsequente ao da ocorrência do pagamento do fornecedor.

A respeito da multa, isso está disciplinado pela Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 61, que dispõe que os tributos e as contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal a partir de 1997, quando não pagos em acordo com a legislação específica, devem incidir à taxa de 0,33% por dia de atraso, sendo este prazo contado a partir do primeiro dia subsequente ao vencimento do prazo previsto até o dia em que ocorrer o pagamento. Cabe destacar que o percentual de multa não poderá ser aplicado em percentual superior a 20%.

Na instituição pesquisada, muito raramente se apresenta essa não conformidade, uma vez que, devido aos pagamentos serem centralizados, ao efetuar-se o pagamento do fornecedor, juntamente se procede ao pagamento dos impostos e das contribuições, eliminando, assim, quaisquer possibilidades de atraso.

*m) 413 – Erro no valor dos juros de mora*

Essa incorreção acontece quando o recolhimento do valor devido, relativo a impostos e contribuições federais é realizado fora do prazo previsto em legislação. Os juros de mora também estão dispostos na Lei nº. 9.430/1996, sendo calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC). Portanto, acumulada mensalmente, deve-se realizar a soma da taxa SELIC a partir do mês subsequente ao vencimento (período de apuração) até a taxa do mês anterior ao do pagamento; e mais 1%, considerando o mês do efetivo recolhimento (BRASIL, Lei nº. 9.430/1996).

O somatório da taxa SELIC, bem como a aplicação de 1%, deve ser realizado sobre o valor do recolhimento a ser efetivado.

De acordo com o comentário da restrição anterior, devido à padronização na realização do pagamento ao credor juntamente com o recolhimento dos respectivos impostos e contribuições, são raros os casos de incidência de multa em recolhimentos efetuados pela instituição pesquisada, e, automaticamente, o recolhimento de juros também.

*n) 414 – Erro no total da soma dos campos*

Essa não conformidade pode ocorrer ao efetuar-se o somatório dos campos relativos ao valor do recolhimento mais o valor de multa e juros (quando for o caso). No CPR Web, quando o somatório de valores (retenções mais líquido) não “fecha”, o sistema bloqueia a finalização

do registro, e, portanto, também deve aplicar esse bloqueio caso ocorra essa não conformidade.

*o) 415 – Erro/insuficiência no campo observação*

Existe uma probabilidade maior de ocorrer não conformidade neste campo, devido à insuficiência do preenchimento; e menor, decorrente de erro. Similar ao que ocorre no preenchimento do campo observação no documento de Nota de Lançamento de Sistema, as informações apresentadas neste campo devem descrever, de forma detalhada, o registro da retenção. Portanto, são informações relevantes: o número do documento fiscal; a data de emissão do documento; os serviços prestados ou materiais fornecidos. Outros dados também devem ser apresentados, principalmente quando o registro ocorrer fora da “habitualidade”, por motivo de recolhimento em atraso, quando for o caso, de redução na base de cálculo, dentre outras situações que mereçam maiores esclarecimentos.

Esses dados são importantes para que qualquer pessoa, diante de uma consulta, auditoria ou outra situação, consiga vincular o recolhimento ao pagamento efetivamente realizado.

*p) 416 – Erro no preenchimento do campo documento origem*

Este campo evidencia dados relativos ao documento que está originando o recolhimento dos impostos e das contribuições realizadas, ou seja, a liquidação do documento fiscal. Conforme disposto pelo Roteiro do TCU (2008), esses dados são “puxados” pelo próprio sistema, não necessitam, portanto, de preenchimento ou alteração.

*q) 417 – Erro no preenchimento do campo vinculação de pagamento*

Essa não conformidade podia ocorrer no preenchimento do DARF, ao utilizar-se o SIAFI “tela preta”. A partir da adoção do CPR Web, o preenchimento dessa informação é realizado no momento do pagamento, não mais no registro do DARF. Na instituição pesquisada, o preenchimento dessa informação é com o número “400 – Custeio/Investimento com exigibilidade de empenho”, conforme disposto pela descrição realizada no Roteiro do TCU (2008).

*r) 418 – Erro no campo base de cálculo de DARF*

Este campo apresenta incorreção no valor da base de cálculo para retenção do DARF. Em um registro tradicional, a base de cálculo da

retenção consiste no valor do documento fiscal. Pode, porém, ocorrer redução da base de cálculo, conforme casos previstos em legislação. Cabe ressaltar que, ao realizar um registro com glosa, a base de cálculo deve ser o valor bruto do documento fiscal, e não o valor já glosado (descontado).

*s) 426 – Recolhimento indevido*

A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe no art. 4º, vinte e um incisos sobre quando em que situações não devem ser realizadas a retenção dos impostos e das contribuições, como no caso de pagamentos efetuados a templos de qualquer culto, partidos políticos, empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, dentre outros.

Portanto, dentro das especificidades da lei, há que se observar para não efetuar o recolhimento indevido, pois, se isso acontecer, pode gerar transtornos para o fornecedor/prestador, que terá que solicitar o ressarcimento do recolhimento feito indevidamente.

#### **4.2.5 Guia de Previdência Social (GPS)**

O documento denominado Guia de Previdência Social (GPS) consiste no procedimento de efetuar a retenção da contribuição previdenciária devido ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS). Isso ocorre de forma similar ao que acontece com os impostos e as contribuições federais, só que, neste caso, apenas para alguns tipos de serviços, existe a obrigatoriedade de realização da retenção de INSS pela instituição pública tomadora de tais serviços. Cabe destacar que, como se trata de contribuição sobre serviços com fornecimento de mão de obra, diferentemente dos impostos e contribuições federais, não há incidência de INSS para fins de fornecimento de bens e ou mercadorias.

A obrigatoriedade de retenção de INSS é determinada pela IN SRF RFB nº. 971, de 13 de novembro de 2009, e posteriores alterações para os casos devidos. Novamente, o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária ocorre no momento de repasse do valor retido aos cofres públicos, e se faz necessário conhecimento da legislação por parte do executor do SIAFI sobre liquidação da despesa, no momento em que ocorre o preenchimento da GPS.

É de tal relevância o conhecimento e a adequada retenção, que a Lei nº. 8.666/93, lei de licitações, cuidou de disciplinar, ressaltando, no art. 71, § 1º, que o contratado pelos órgãos públicos para execução de serviços é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários,

fiscais e comerciais decorrentes do contrato executado junto à administração pública. No entanto, observa-se que apenas os encargos previdenciários são de responsabilidade solidária da instituição pública, em caso de inadimplência por parte do contratado.

As restrições cadastradas no SIAFI quanto a esse tipo de documento compreendem um conjunto de 16 não conformidades, as quais são mais bem evidenciadas na sequência.

*a) 451 – Erro no campo da UG/Gestão emitente*

Este campo se refere aos códigos de UG e Gestão do órgão público emitente do registro. De forma similar ao preenchimento do DARF, na instituição pesquisada, apenas servidores da própria instituição fazem registros, portanto, é pouco provável a troca desses dados, mesmo que desatentamente.

*b) 454 – Erro no preenchimento do campo recolhedor*

O recolhedor do GPS está vinculado ao tipo de retenção efetuada, ou ainda, ao código de pagamento. Os casos mais frequentes, na instituição pesquisada, em relação ao código de pagamento, são apresentados a seguir:

- Caso seja um serviço prestado ao órgão público, terceirizado, por exemplo, o código a ser utilizado deve ser 2640, em que o campo “recolhedor” será preenchido com o CNPJ do prestador dos serviços.
- Quando há obrigatoriedade de recolhimento de INSS Patronal, devido pela instituição pública que toma os serviços de uma pessoa física por serviços eventuais, sem vínculo empregatício, o código a ser utilizado é 2402, e o campo “recolhedor” deve ser preenchido com a UG e Gestão da instituição pública.
- Dentre os códigos utilizados, ainda pode-se destacar o 2682, que se refere à retenção sobre o documento fiscal relativo a serviços, em que o prestador dos serviços possui e identifica no documento fiscal o Código Específico do INSS (CEI), e, portanto, o campo do “recolhedor” deve ser preenchido com este número.

*c) 455 – Erro no preenchimento do campo código pagamento*

Conforme apontado no item anterior, o código de pagamento deve ser preenchido de acordo com o serviço descrito. Na sequência são descritos os principais códigos utilizados na instituição pesquisada,



conforme disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, em <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/gps/relocodigos.htm>.

2402 - Órgãos do Poder Público – CNPJ.

2682 - Contribuição Retida sobre NF/Fatura da Prestadora de Serviço - CEI (Uso Exclusivo do Órgão do Poder Público - Administração Direta, Autarquia e Fundação Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal (contratante do serviço).

2640 - Contribuição Retida sobre NF/Fatura da Prestadora de Serviço - CNPJ - Uso Exclusivo do Órgão do Poder Público - Administração Direta, Autarquia e Fundação Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal (contratante do serviço).

Caso o código seja informado incorretamente, deve-se proceder a correção junto ao órgão de Previdência Social. O preenchimento adequado do código de pagamento também influencia no momento de transmissão da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), já que a Lei nº. 9.528/1997 (art. 32, inciso V) disciplina a entrega mensal da referida declaração. Não conformidades no recolhimento do INSS geram inconsistências no envio da GFIP, e tal ocorrência impede a retirada de certidão negativa em nome do órgão público até que a situação seja regularizada.

#### *d) 456 – Erro no preenchimento do campo competência*

Essa não conformidade se refere ao período de competência para fins do recolhimento. Esse dado está diretamente relacionado ao mês de emissão do documento fiscal que origina a retenção. De acordo com a IN SRF nº. 971, art. 80, o prazo de recolhimento do INSS é até o dia 20 (vinte) do mês subsequente à data de emissão do documento fiscal. Portanto, o recolhimento de INSS de um documento fiscal, emitido entre o dia 01 e 31 de julho (mês 7), deverá ser realizado até o dia 20 do mês de agosto, do respectivo ano. No caso de o dia 20 ser um dia não útil, o prazo de recolhimento deverá ser antecipado para o dia útil anterior a este.

#### *e) 457 – Erro no preenchimento do campo rubrica*

Segundo o SIAFI (2012), este campo apresenta incorreção quando do preenchimento incorreto do código da contribuição de terceiros. Essa opção não é preenchida nos registros efetuados pela instituição pesquisada.

*f) 458 – Erro no valor da GPS*

Este campo apresenta não conformidade no valor retido referente à contribuição de INSS, somando multa e juros (se devidos). Nos casos gerais, deve ser retido o percentual de 11% sobre o valor dos serviços prestados em que há cessão de mão de obra.

No entanto, há casos de redução da base de cálculo, em que o percentual sofre diferenciação, como nos casos dispostos pelo art. 121 e 122 da IN SRF n°. 971/2009, de serviços prestados com o emprego de materiais ou de equipamentos. Assim, as bases de cálculo ficam reduzidas nos valores empregados a título de materiais fornecidos, ou ainda, em outros casos em que não há destaque de valor relativos aos materiais em contrato, a base de cálculo fica reduzida nos serviços de limpeza hospitalar (65% do valor dos serviços), ou demais tipos de limpeza (80% do valor dos serviços). Também se deve atentar para os casos de recolhimento do INSS Patronal, em que o percentual é de 20%, recolhido e pago pela instituição pública tomadora dos serviços.

*g) 459 – Erro/insuficiência no campo observação*

A não conformidade neste campo se refere a uma incoerência ou ausência quanto às informações a serem destacadas no registro relativamente à retenção a ser efetuada. A importância relativa aos registros pode ser um tanto subjetiva, porém, é presumível que dados como número do documento fiscal, data de emissão, descrição dos serviços prestados, nos casos de redução da base de cálculo (com ou sem emprego de materiais) são relevantes para a completeza do registro efetuado.

*h) 460 – Erro no preenchimento do campo recurso*

Essa não conformidade se refere ao código do tipo de recurso arrecadado, conforme disposto no Manual SIAFI (2012), Capítulo 140000, Seção 140400, Assunto 140426, e deve ser alocado o código “3 – Com vinculação de pagamento”.

*i) 461 – Erro no campo fonte de recursos*

Este campo deve ser preenchido com a fonte de recursos referente ao orçamento disponibilizado e do qual o crédito está sendo utilizado. Para despesas de custeio, normalmente a instituição em foco utiliza recurso da fonte 0112000000.

Cabe destacar que essa informação precisava ser alocada apenas quando utilizado o SIAFI “tela preta”. O sistema CPR *Web* não solicita mais essa informação, uma vez que a mesma está vinculada ao empenho, informado no registro.

*j) 462 – Erro de opção no campo grupo de despesa*

Essa opção se refere a não conformidade relativa ao grupo de despesa correspondente à despesa que está sendo registrada. A Portaria nº. 163/2001 agrupa os dados relativos à categoria econômica, grupo de natureza de despesa e elemento de despesa, conforme já apresentados no capítulo 2, dividindo as despesas em correntes e de capital.

Assim, as despesas correntes, representadas pelo número “3” compreendem os seguintes grupos de despesas: 1 - despesas de pessoal e encargos sociais; 2 - juros e encargos da dívida; e 3 - outras despesas correntes. O grupo “Outras Despesas Correntes” deve ser utilizado para despesas com material de consumo, despesas com energia elétrica, serviços de água e saneamento, e outros.

Em contrapartida, a categoria econômica Despesas de Capital, representada pelo número “4” compreende os grupos de despesas: 4 – investimentos; 5 - inversões financeiras; e 6 - amortização da dívida; compreendendo, portanto, aquisições de bens permanentes, planejamento e execução de obras, e outros.

*k) 463 – Erro no preenchimento do campo vinculação de pagamento*

Essa não conformidade poderia ocorrer no preenchimento do GPS no SIAFI “tela preta”. A partir da adoção do CPR *Web*, o preenchimento dessa informação é realizado no momento do pagamento, não mais no registro da GPS. Na instituição pesquisada, o preenchimento dessa informação é com o número “400 – Custeio/Investimento com exigibilidade de empenho”, conforme disposto pela descrição realizada no Roteiro do TCU (2008).

*l) 464 – Erro no campo processo*

Segundo o SIAFI (2012), este campo deve ser preenchido somente quando a GPS se referir a uma receita da Secretaria do Patrimônio da União (SPU). Assim como apresentado no Roteiro do TCU (2008), também na instituição pesquisada, este campo não é preenchido.

*m) 465 – Erro no preenchimento do campo valor do INSS*

Essa não conformidade é idêntica ao da restrição 458, assim, o percentual comum de retenção é de 11% sobre o valor total do documento relativo aos serviços prestados, cabendo destaque para os casos de redução da base de cálculo, em que o percentual sofre diferenciação como nos casos dispostos pelo art. 121 e 122 da IN SRF nº. 971/2009, como nos casos de serviços prestados com o emprego de materiais ou de equipamentos, o que gera redução na base de cálculo. Também se deve atentar para os casos de recolhimento do INSS Patronal, em que o percentual é de 20% sobre a base de cálculo, recolhidos e pagos pela instituição pública tomadora dos serviços.

*n) 466 – Erro no preenchimento do campo valor outras entidades*

Esse campo se refere à retenção relativa a outras entidades, e não é utilizado/preenchido pela instituição pesquisada. O art. 396 da IN SRF nº. 971/2009 dispõe acerca das informações que devem constar no documento de arrecadação, inclusive quanto a este item, no inciso V, conforme segue: “**valor de outras entidades**”, que corresponde ao valor total das contribuições a serem recolhidas para outras entidades ou fundos, com os quais a empresa não mantenha convênio, calculado mediante aplicação de alíquota definida em razão da atividade da empresa” (grifo da pesquisadora).

*o) 467 – Erro no preenchimento do campo ATM/MULTA/JUROS*

Este campo registra não conformidade no preenchimento relativo ao valor de atualização monetária, multas ou juros. Em relação à atualização monetária, esta foi extinta a partir de janeiro de 1995, não sendo mais devido esse cálculo.

O art. 400 da IN SRF nº. 971/2009 dispõe acerca do recolhimento da contribuição para a previdência em atraso, apresentando o sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal para que o cálculo de multa e juros seja feito (se devidos). De forma a direcionar ainda mais este trabalho, aponta-se o endereço eletrônico para cálculo: [http://www3.dataprev.gov.br/cws/contexto/captchar/index\\_salEmpresa2.html](http://www3.dataprev.gov.br/cws/contexto/captchar/index_salEmpresa2.html).

Em relação à multa e aos juros de mora, os dispositivos estão apresentados nos art. 402, inciso III, e 403 da IN SRF nº. 971/2009, respectivamente:

**Art. 402.** Os percentuais de **juros de mora**, ao mês ou fração, correspondem:

[...]

**III** - para fatos geradores ocorridos a partir de 3 de dezembro de 2008 será aplicada a variação da Selic a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e 1% (um por cento) no mês de pagamento, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.b

**Art. 403.** As contribuições sociais e as devidas a outras entidades ou fundos não recolhidas no prazo, incluídas ou não em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas à **multa de mora** nos termos do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. (grifo da pesquisadora)

*p) 468 – Erro no preenchimento do campo documento origem*

Este campo relaciona o documento que está originando o recolhimento da contribuição previdenciária, ou seja, a liquidação do documento fiscal. Esses dados são “puxados” pelo próprio sistema, não necessitam, portanto, preenchimento ou alteração.

*q) 469 – Recolhimento indevido*

O recolhimento indevido ocorre nos casos em que não deveria ser efetuada a retenção ou em casos de dispensa de retenção, conforme disposto pelo art. 120 da IN SRF nº. 971/2009.

Deve-se atentar, ao efetuar o registro, que a contribuição de INSS é devida para serviços em que há a cessão da mão de obra, e, portanto, a retenção também fica condicionada a essa característica, conforme disposto pelo art. 78, inciso VI:

Art. 78. A empresa é responsável:

[...]

VI - pela retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, e pelo recolhimento do valor retido em nome da empresa contratada, conforme disposto nos art. 112 a 150;

O art. 120 da referida legislação, prevê a dispensa de retenção da contribuição previdenciária: (i) quanto a valor mínimo para retenção; (ii) quando a contratada não possuir empregados e os serviço forem

prestados pelo sócio ou titular; e (iii) no caso de o serviço envolver somente serviços profissionais relativo à profissão regulamentada por legislação federal; e, ainda, (iv) em serviços de treinamento, em que são prestados exclusivamente pelos sócios.

Cabe destacar que dentre os itens elencados, a dispensa de retenção por valor mínimo não atingido, não cabe ao recolhimento realizado por meio do SIAFI, sendo, portanto, a retenção devida para qualquer valor.

#### **4.2.6 Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)**

O Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR) consiste na realização de retenção de Imposto Sobre Serviços (ISS), em relação aos serviços prestados aos órgãos públicos federais, autarquias e instituições afins, conforme previsto na legislação.

A LC n.º 116, de 31 de julho de 2003, disciplina acerca do imposto relativo ao Distrito Federal e aos Municípios, no entanto, cabe a cada município a adequação, dentro de alguns limites, da aplicação do imposto, uma vez que é de competência municipal.

Sem dúvida, a aplicação das leis municipais é a origem das maiores complexidades na questão de retenção realizada por meio do SIAFI, exatamente por essa competência instituída a cada município, em que, por exemplo, sem ultrapassar a margem de 2% a 5%, cada município pode diferir quanto à alíquota para um mesmo serviço entre municípios diferentes.

Ainda existem os casos de não retenção de ISS, decorrente de benefícios fiscais a empresas optantes pelo sistema tributário abrangido pelo Simples Nacional, casos de alíquota fixa e demais previsões da lei, que instituem a retenção para o município onde a empresa prestadora do serviço encontra-se estabelecida ou para o local onde o serviço é prestado.

Cabe destacar que o documento denominado DAR se refere a recolhimento de ISS efetuado para municípios que possuem o convênio com a STN para fins de retenção, e os demais casos (em que não há convênio), a retenção do imposto municipal gera uma Ordem Bancária.

Depreende-se a complexidade e necessária atenção por parte dos executores do SIAFI no momento da liquidação das despesas, considerando que afeta a parte contábil e financeira da despesa pública.

*a) 501 – Erro no campo da UG/Gestão emitente*

A não conformidade verificada nessa restrição se refere aos códigos de UG e Gestão do órgão público emitente do registro. Na instituição pesquisada, apenas servidores da própria instituição fazem registros, portanto, é pouco provável a troca desses dados, mesmo que de forma desatenta. Segundo o SIAFI (2012), esse campo numérico apresenta seis posições para UG e cinco para Gestão.

*b) 502 – Erro no preenchimento do campo recolhedor*

Este campo deve ser preenchido com o CNPJ correspondente à empresa em nome da qual está sendo realizado o recolhimento, ou seja, a pessoa jurídica responsável pela prestação dos serviços ou execução de obra.

Uma não conformidade verificada nesse campo ocasiona incômodo à instituição que realiza a operação incorretamente, pois esta deve proceder à retificação para que a retenção seja identificada pelo órgão fiscalizador, neste caso, a prefeitura municipal, pois esse valor retido será deduzido do valor total dos impostos que a empresa apura para pagamento mensal.

*c) 503 – Erro no preenchimento no campo recurso*

Similar ao que ocorre com o registro dos documentos de DARF e GPS, este campo deve ser preenchido com a opção “3 - com vinculação de pagamento”. Conforme apresentado anteriormente, na restrição “405 – Erro de preenchimento no campo transfere recurso”, esse dado representa o valor disponível para saque da Conta Única do Tesouro Nacional, estabelecido pelo Órgão Central de Programação Financeira.

*d) 504 – Erro de preenchimento no campo fonte de recursos*

Essa restrição pode ser encontrada ao informar fonte diversa dos créditos orçamentários utilizados para realização da despesa, do empenho emitido. Conforme explanado anteriormente em relação à restrição similar de outros documentos, normalmente na instituição pesquisada, as fontes de recursos do orçamento são da fonte 0112000000; as descentralizações de crédito seguem variações dessa, como 0112915024, 0112915016 e outros.

*e) 505 – Erro no preenchimento do campo parcela/referência*

Essa não conformidade refere-se ao campo a ser preenchido conforme período de arrecadação (período em que o imposto é devido).

Portanto, um serviço prestado e faturado em um determinado mês, o período de referência será o mês seguinte, pois nesse período será devido o pagamento/recolhimentos dos impostos devidos.

*f) 506 – Erro no preenchimento do campo receita*

Essa não conformidade é verificada caso, ao realizar o preenchimento da retenção, o executor preencha o campo da receita com número divergente. O código de receita para fins de retenção por meio de DAR é “0002 - ISS”, sendo este código cadastrado no próprio SIAFI. Como a maioria dos municípios não possui convênio com a STN, poucas vezes se verifica o recolhimento por DAR; e o mesmo ocorre na instituição pesquisada.

*g) 507 – Erro de opção no campo grupo de despesa*

Conforme explicado em restrições similares a essa, em outros documentos já apresentados, relativamente ao preenchimento do grupo de despesa, essa classificação é definida atualmente pela Portaria nº. 163/2001, relativa a Despesas Correntes e Despesas de Capital (categorias econômicas) e seus desmembramentos, que correspondem ao grupo de natureza de despesa.

Assim, para as Despesas Correntes, os grupos de despesa são: 1 – Pessoal e Encargos Sociais; 2 – Juros e Encargos da Dívida; e 3 – Outras Despesas Correntes. Para as Despesas de Capital, os grupos de despesa são: 4 – Investimentos; 5 – Inversões Financeiras; e 6 - amortização da dívida.

*h) 508 – Erro no preenchimento do campo vinculação de pagamento*

Anteriormente à utilização do CPR *Web* (quando se utilizava o SIAFI “tela preta”), essa restrição poderia ocorrer no preenchimento incorreto de um DAR, no entanto, todas as liquidações, a partir de 01 de janeiro de 2013, são realizadas exclusivamente pelo novo sistema e, portanto, esse dado é preenchido apenas no momento do registro da Ordem Bancária.

Cabe destacar que esse campo é preenchido no momento do pagamento, devendo ser alocado o código “400 – Custeio/Investimento com exigibilidade de empenho”, conforme disposto pelo Roteiro do TCU (2008).

*i) 509 – Erro no preenchimento do campo documento origem*



Este campo relaciona o documento que está originando o recolhimento da retenção do imposto municipal, ou seja, o número da NS, gerada automaticamente pelo sistema ao efetivar a liquidação do documento fiscal. Conforme disposto pelo Roteiro do TCU (2008), esses dados são “puxados” pelo próprio sistema, não necessitam, portanto, preenchimento ou alteração.

*j) 510 – Erro no preenchimento do campo valor principal*

Pode-se dizer que essa informação é uma das mais importantes na realização do recolhimento, pois se trata do valor a ser retido ao órgão municipal. Para preenchimento do valor do ISS a ser recolhido, deve ser observada a legislação municipal do referido município para o qual será recolhido o imposto, para, então, de acordo com o tipo de serviço, verificar e aplicar a respectiva alíquota. Também cabe atenção à LC n°. 116/2003, que dispõe acerca de serviços em que o imposto é devido no local da prestação (art. 3°).

Cabe destacar que é um procedimento que exige atenção e certa “investigação” por parte do executor, ao menos até que se tenha familiaridade com as legislações, uma vez que cada município possui poder para disciplinar acerca de alíquotas e normas relativas quanto ao imposto e à retenção.

*k) 511 – Erro/insuficiência no campo observação*

Similar ao que ocorre no registro de outros documentos como NS, DARF, GPS e outros, as informações apresentadas nesse campo devem descrever, de forma detalhada, o registro da retenção do imposto, neste caso municipal. As informações devem representar o registro de forma adequada e completa; devem constar dados como o número do documento fiscal, a data de emissão do documento, os serviços prestados, ou, ainda, casos de glosa, recolhimentos atrasados e demais informações que se verifique importantes para os interessados.

*l) 512 – Recolhimento indevido*

Essa restrição é verificada para os casos em que não se deveria efetuar a retenção do imposto, e essa situação merece especial atenção por parte dos executores ao verificarem as leis municipais e o que estas determinam em relação à questão de não incidência ou de pagamento de ISS fixo (em que a empresa deve informar a condição).

#### **4.2.7 Guia de Recolhimento da União (GRU)**

O Manual SIAFI (2012), por meio da macrofunção 02.03.31 – Guia de Recolhimento da União (GRU), dispõe que a GRU se trata de um “documento padronizado para ingresso de valores na Conta Única bem como para pagamentos entre unidades da administração pública federal que utilizam o SIAFI”. Essa padronização tem por objetivo reduzir custos bancários, além de efetuar maior controle e possibilitar maior transparência quanto à arrecadação de receitas (SIAFI, 2012), sendo esta regulamentada pelo Decreto nº. 4.950/2004 (art. 3º).

Os recolhimentos realizados por meio de GRU são devidamente identificados com o código da Unidade Gestora credora, com o recolhedor por meio de CPF/CNPJ; e, quanto à sua finalidade, por meio de utilização de códigos distintos, que a STN (2012) denomina de Códigos de Recolhimento, os quais “indicam, dentre outros, parâmetros para classificação e/ou destinação dos recursos arrecadados”. Esses códigos servem para identificar os depósitos quanto a ingresso de receitas, estorno de despesa, depósitos de diversas origens, além de informar, ainda, a fonte de origem do orçamento e a natureza de despesa.

Assim, o grupo de restrições, apresentadas a seguir, tem por objetivo identificar incorreções no preenchimento de GRU, documento de utilização exclusivamente de entes da esfera federal. Esse documento abrange atividades administrativas como: pagamento de inscrição em cursos oferecidos por outros órgãos públicos; pagamento de serviços prestados por outros órgãos governamentais, como a publicação em Diário Oficial da União (DOU), entre outros. As restrições relacionadas a esse documento compreendem quatro tipos de não conformidades, apresentadas na sequência.

##### *a) 857 – Erro no preenchimento do campo inscrição2*

Segundo o SIAFI (2012), essa não conformidade se refere ao preenchimento incorreto do campo inscrição2, “conforme indicadores do evento utilizado”. Caso o executor não possua o código, pode encontrá-lo por meio do comando “>CONEVENTO”.

##### *b) 858 – Erro no preenchimento do campo classificação1*

Este campo deve ser preenchido de acordo com os indicadores do evento utilizado, com campo número de até nove posições (SIAFI, 2012).

*c) 859 – Erro no preenchimento do campo classificação2*

Esse campo também deve ser preenchido conforme os indicadores do evento utilizado, podendo ser consultado por meio do comando “>CONEVENTO” - consulta evento (SIAFI, 2012).

*d) 860 – Erro no valor contabilizado por evento indicado*

Essa não conformidade é verificada quando do preenchimento incorreto de uma Guia de Recolhimento da União, em relação ao evento utilizado.

#### **4.2.8 Outras Restrições**

Essa parte do modelo aplicado, denominada pela pesquisadora como “Outras Restrições”, não apresenta correspondência a um determinado documento, relacionado a informações alocadas em registros. Essas restrições podem abranger vários tipos de documentos físicos, em decorrência da ausência ou não conformidade dos mesmos.

Conforme já exposto, o procedimento de conformidade dos registros de gestão tem por objetivo identificar o registro em conformidade com leis e normas vigentes; bem como a existência de documentos físicos que deem suporte a tais registros; e, nesse íterim, estabelece-se esta seção para identificar, da melhor forma, tais restrições cadastradas no SIAFI, abrangidas pelo procedimento.

Cabe destacar que essas restrições não são compostas por fatores objetivos, portanto, coube interpretação, por parte da pesquisadora, para delineamento da alocação das não conformidades em cada uma das restrições.

*a) 908 – Falta de documento para conformidade de registros de gestão*

Essa não conformidade se refere à falta de documento que dê suporte ao registro quando da realização da conformidade dos registros de gestão, sendo este um dos motivos para a execução de tal procedimento.

*b) 909 – Apropriação de despesa sem documento comprobatório*

Segundo o SIAFI (2012), essa não conformidade é advinda da existência de registros contábeis de despesas sem o documento comprobatório suficiente válido, e, assim, pode vir a comprometer a

consistência das informações, além de possibilitar que não sejam observados os preceitos legais, fiscais e normativos contábeis.

*c) 910 – Documento comprobatório s/ o “ateste” devido*

Essa não conformidade se refere à apropriação de despesa sem o devido ateste. Esse ateste pode ser entendido como uma ratificação para o procedimento que está sendo solicitado, ou seja, não se trata de uma autorização, mas de uma confirmação de que o servidor está solicitando ou atestando a adequada realização de algum procedimento administrativo.

*d) 911 – Documento comprobatório s/ autorização de despesa*

Essa restrição, diferentemente da citada anteriormente, se refere a uma despesa em que não foi apresentada a assinatura como autorização da despesa. Alguns procedimentos exigem a assinatura do responsável do setor ou, ainda, outro superior e, mesmo se tratando de despesas e procedimentos corriqueiros, precisam ser realizados com as devidas formalidades. Por vezes, talvez essa restrição possa ser vislumbrada apenas como uma mera burocracia, uma vez que a despesa é devida e necessária ao regular andamento das atividades operacionais, no entanto, ainda assim, devem ser cumpridas as formalidades legais.

*e) 912 – Documento comprobatório s/ autorização de pagamento*

Essa restrição se refere à existência de documento comprobatório, autorizando o pagamento de uma despesa, uma vez que já foi executada. Trata-se, portanto, de documento sem a assinatura da chefia imediata ou superior (quando necessário), autorizando o respectivo pagamento.

*f) 913 – Apropriação de despesa com valor indevido*

Essa restrição se refere à verificação de apropriação de despesa com valor incompatível em relação ao documento apresentado/autorizado, entendendo-se que pode ser decorrente de valor a maior ou a menor (SIAFI, 2012).

*g) 914 – Pagamento sem liquidação da despesa*

Essa restrição se refere ao procedimento de pagamento de despesa sem a regular liquidação e ocorre para que seja atendida a Lei nº. 4.320/1964, que disciplina que o “pagamento da despesa só será

efetuado quando ordenado após sua regular liquidação” (BRASIL, Lei nº. 4.320, art. 62, 1964).

*h) 915 – Falta de empenho da despesa – processos de pagamento*

Essa restrição se refere ao processo de pagamento sem a Nota de Empenho correspondente à despesa que está sendo paga. Embora o número de empenho conste nos documentos de liquidação e pagamento, além da possibilidade de consulta por meio do sistema, deve-se anexar a Nota de Empenho ao processo com todos os documentos relacionados.

Há pagamentos de despesa, no entanto, como os de contratos continuados, em que o empenho é global por se tratar de despesas relativas a contratos e parcelamentos, e, devido as suas particularidades, não há como anexar a cópia original da Nota de Empenho para cada pagamento efetuado. Nesse caso, recomenda-se anexar uma cópia do empenho assinado, mantendo o original até o pagamento da última parcela.

*i) 916 – Documento não compatível com a operação*

Essa restrição é verificada em situações em que o documento não é compatível com a operação realizada. Para maior esclarecimento, segue um exemplo hipotético: uma liquidação de despesa relativa a material de consumo com a utilização de empenho de material permanente.

*j) 918 – Realização de despesa sem prévio empenho*

Essa restrição está disposta para o atendimento ao disposto no art. 60 da Lei nº. 4.320/1964, que disciplina a proibição de realização de despesa sem prévio empenho (BRASIL, Lei nº. 4.320/1964).

*k) 919 – Documento aprovado com ressalva*

Como o próprio nome pressupõe, essa restrição se refere a um documento aprovado com algum tipo de ressalva, ou seja, algum aspecto não foi atendido em sua totalidade no procedimento de conformidade dos registros de gestão.

*l) 951 – Documentação não analisada*

Essa restrição se refere à documentação não analisada, em decorrência de algum motivo que impossibilita a conferência e análise do documento. A Setorial Contábil, responsável pelo gerenciamento

desses procedimentos junto às Unidades Gestoras, emitiu um comunicado informando acerca da utilização dessa restrição, de forma que o responsável pela conferência dos registros deve utilizá-la, em caso de impossibilidade de conferência do documento, por qualquer motivo, dentro do prazo legal de três dias úteis, a partir da data do registro.

Dessa forma, deve ser utilizada provisoriamente, até que a devida conferência seja realizada, com ou sem restrição; e, em caso de não realizada, essa restrição implica restrição contábil à Unidade Gestora.

Percebe-se que, diante das evoluções do SIAFI, as restrições cadastradas parecem se mostrar insuficientes. A seguir, como forma de sintetizar o modelo aplicado, segue o Quadro 9, onde o mesmo é apresentado de forma resumida.

Quadro 9 - Resumo do modelo aplicado para realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão

<b>Documentos</b>	<b>Restrições</b>
Nota de Empenho (NE)	a) 002 – Erro no código da UG/Gestão Emitente b) 003 – Erro de opção no campo espécie de empenho c) 004 – Erro número empenho / pré-empenho referenciado
Nota de Lançamento de Sistema (NS)	a) 101 – Erro na data de emissão b) 102 – Erro no preenchimento do campo valorização c) 104 – Erro no código da UG/Gestão emitente
Ordem Bancária (OB)	a) 203 – Erro no código da UG/Gestão emitente b) 204 – Erro de código do banco debitado c) 205 – Erro no preenchimento do código da agência
Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)	a) 401 – Erro no preenchimento do campo recolhedor b) 402 – Erro no vencimento do documento c) 403 – Erro no campo período de apuração
Guia de Previdência Social (GPS)	a) 451 – Erro no campo da UG/Gestão emitente b) 454 – Erro no preenchimento do campo recolhedor c) 455 – Erro no preenchimento do campo código pagamento
Documento de	a) 501 – Erro no campo da UG/Gestão emitente

Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)	b) 502 – Erro no preenchimento do campo recolhedor c) 503 – Erro no preenchimento no campo recurso
Guia de Recolhimento da União (GRU)	a) 857 – Erro no preenchimento do campo inscrição2 b) 858 – Erro no preenchimento do campo classificação1 c) 859 – Erro no preenchimento do campo classificação2
Outras Restrições	a) 908 – Falta de documento para conformidade de registros de gestão b) 909 – Apropriação de despesa sem documento comprobatório c) 910 – Documento comprobatório s/ o “atesto” devido

Fonte: Adaptado do SIAFI (2013).

Cabe destacar que, o Quadro 9 apresenta apenas um pequeno quantitativo das restrições cadastradas no SIAFI, bem como relativamente ao modelo utilizado na aplicação da simulação do procedimento de conformidade dos registros de gestão na realização desse estudo de caso.

#### 4.3 RESULTADOS DA ANÁLISE DE REGISTROS E DOCUMENTOS

O procedimento de conformidade dos registros de gestão consiste em realizar uma análise das inconsistências verificadas junto aos registros e documentos suportes, compreendendo os documentos apresentados no Quadro 5, na seção 3.3 deste trabalho, além de restrições que não estão vinculadas a nenhum desses documentos especificamente.

Ao realizar o procedimento de conformidade dos registros de gestão, quando encontradas não conformidades, se possível, essas são corrigidas, e o registro da conformidade é realizada “SEM RESTRIÇÃO”. No entanto, quando não é possível realizar a retificação, o registro da conformidade é realizado “COM RESTRIÇÃO”, utilizando-se códigos de restrições conforme cadastrados no SIAFI, acessíveis por meio do comando “>CONRESTREG” - Consulta Restrição dos Registros.

Este estudo trata de uma “simulação” do procedimento de conformidade, ou seja, os relatórios de registros realizados foram impressos, os registros foram conferidos no sistema e, dentro das possibilidades, foram corrigidos ou refeitos quando apresentaram não conformidades; os documentos físicos que devem dar suporte a tais registros também foram conferidos, no entanto, não houve a aplicação do registro da conformidade no SIAFI, mesmo porque esse é um procedimento designado a um servidor por meio de Portaria emitida pelo dirigente superior do órgão ou entidade.

Com o objetivo de apresentar as não conformidades e suas implicações (consequências) em decorrência da ausência desse procedimento, as não conformidades foram tabuladas conforme os códigos de restrição cadastrados no SIAFI.

Esta seção compreende a análise efetiva dos dados, dividindo-se em oito subseções, de acordo com a quantidade de documentos analisados, quais sejam: Nota de Empenho, Nota de Lançamento de Sistema, Ordem Bancária, Documento de Arrecadação de Receitas Federais, Guia de Previdência Social, Documento de Arrecadação de Receitas Municipais, Guia de Recolhimento da União e “Outras Restrições”.

#### **4.3.1 Análise das não conformidades em Nota de Empenho (NE)**

A Nota de Empenho é um dos documentos registrados por meio do SIAFI, concernente à execução orçamentária da entidade, uma vez que o valor registrado no empenho é retirado da conta de créditos disponíveis e alocados a determinado fornecedor de bens e/ou serviços, vencedor do processo licitatório.

Do total de 33 tipos de restrições em números não sequenciais de 002 a 052, foram encontradas não conformidades em 16 tipos de restrições, conforme pode ser verificado, a seguir, no Quadro 10.

Quadro 10 - Não conformidades encontradas na análise de Nota de Empenho nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas à Nota de Empenho (NE)</b>
003	ERRO DE OPÇÃO NO CAMPO ESPÉCIE EMPENHO
004	ERRO NUM. EMP./PRÉ-EMPENHO REFERENCIADO
009	ERRO PREENCHIMENTO DO CAMPO FAVORECIDO



011	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO
013	ERRO NO PREENCHIMENTO DO PTRES
015	ERRO NA NATUREZA DE DESPESA (ND)
016	ERRO NO CAMPO UGR
017	ERRO NO PREENCH. DO PLANO INTERNO (PI)
019	ERRO NA OPÇÃO ESCOLHIDA NO CAMPO TIPO
027	ERRO NO SUBITEM DA DESP. NA LISTA ITENS
038	ERRO PREENCHIMENTO DO VALOR DE CADA MÊS
039	ERRO PREENCH. DO VALOR DO EXERC. SEGUINTE
040	ERRO NO VALOR DO EMP. DA DESP. EMPENHADA
043	ERRO PREENCH. QUANTIDADE ITEM DO EMPENHO
045	ERRO NO VALOR DO ITEM
046	ERRO CARACT. DOS BENS/SERVIÇOS ADQUIRIDOS

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

*a) Restrição 003 – Erro de opção no campo espécie empenho*

O empenho pode ser emitido segundo espécies: empenho da despesa (original), reforço, anulação e outros. Ao realizar a análise da emissão dos empenhos emitidos em julho e agosto de 2012, foi constatado que alguns empenhos possuíam essa não conformidade, e que, na maioria das vezes, ocorreu devido ao fato de que apenas os empenhos do tipo estimativo devem ser reforçados, e, no entanto, empenhos do tipo ordinário e global também o foram.

Esses reforços foram realizados pela utilização indevida na emissão de empenhos como ordinário ou global. Segundo a teoria apresentada no capítulo 2 deste trabalho, a Lei n°. 4.320/1964 dispõe que os empenhos do tipo ordinário devem ser de valor certo, e pagos/utilizados/liquidados totalmente em uma só vez; os empenhos do tipo global, conforme disposto pela Lei n°. 4.320/64 devem ser utilizados para despesas de contratos, pagos de forma parcelada.

Assim, alguns empenhos relativos a diárias e auxílios financeiros a bolsistas deveriam ter sido emitidos como estimativos (quando não se pode estimar o montante total do valor da despesa), e foram emitidos como ordinários; ou seja, foram emitidos com o tipo de empenho indevido, e como o valor era incerto, foi necessário o reforço posteriormente.

Em outros casos (e pode-se dizer na grande maioria das não conformidades relativas a essa restrição), empenhos emitidos como espécie global foram emitidos corretamente quanto à espécie; no entanto, o valor deles deveria ter sido pelo valor total do contrato para o exercício corrente, e, ao ser emitido com valor parcial, necessita ser reforçado para liquidação de serviços em meses posteriores, como acontece com os serviços terceirizados (limpeza e conservação, vigilância, portaria, copeiragem e outros).

O ideal a ser realizado para os casos descritos seria, primeiramente, emitir os empenhos com valor incerto como estimativo; e no caso dos empenhos de contratos, continuam sendo emitidos como global, no entanto, deveria ser lançado todo o valor referente ao contrato firmado entre a instituição e o prestador de serviços para o período do corrente ano.

Implicação: essa não conformidade gera descumprimento para com a legislação ao se considerar os conceitos aplicados, além de grande retrabalho por conta da corrente necessidade de reforço com certa periodicidade (mês, trimestre, etc).

#### *b) Restrição 004 – Erro no número empenho / pré-empenho referenciado*

Conforme já explanado no modelo aplicado para o procedimento de conformidade dos registros de gestão, nessa restrição pode ocorrer a inferência do número de pré-empenho na emissão de empenho, no reforço ou anulação/cancelamento de empenho.

Nos registros analisados na instituição pesquisada foi encontrada essa não conformidade em raras situações, e, pode-se destacar, foi causada pelo reforço de um empenho de serviço continuado de forma equivocada, no lugar de outro; e que foi corrigido pelo executor logo em seguida.

Como são vários empenhos relativos a serviços continuados, desdobrados em vários campi, isso gera bastante trabalho, e, por mais que o executor do SIAFI faça as atividades com atenção, sempre está passível de falhas. Então, a solução para essa restrição seria evitar o reforço constante dos empenhos relativos a contratos continuados colocando-se o valor total referente ao contrato no exercício corrente; bem como aliar o procedimento de conformidade dos registros de gestão para identificar essas não conformidades.

Implicação: essa não conformidade, se não corrigida, gera incorreção na execução orçamentária uma vez que o orçamento é segregado por unidade administrativa (UGR), e esse evento acarreta utilização, ou certa “invasão” no orçamento de outra unidade administrativa.

*c) Restrição 009 – Erro no preenchimento do campo favorecido*

No período em que foram analisados os documentos da instituição pesquisada, foram verificadas raras ocorrências dessa não conformidade, provavelmente porque, devido ao processo de licitação, o procedimento de emissão da Nota de Empenho possui algumas vinculações estabelecidas pelo próprio sistema.

Assim, as não conformidades verificadas foram originadas de empenhos relativos à despesas com taxas de licenciamento e seguro obrigatório de veículos automotores da entidade, em que foi utilizado o CNPJ da própria instituição pública, quando deveria ter sido emitido com CNPJ do órgão emitente das referidas taxas. Cabe destacar que, é realizada corretamente, sob o ponto de vista exclusivamente financeiro, a Ordem Bancária que culmina com o pagamento do órgão responsável pelo recolhimento das taxas. O ideal é um novo procedimento por parte dos executores para o uso correto do favorecido, e que, ao sinalizar melhorias nesse tipo de informação, estará sendo agregada maior transparência da execução das despesas.

Implicação: essa não conformidade resulta em emissão de empenho incorreto (execução orçamentária), uma vez que o favorecido não é a própria administração pública, afetando, assim, a transparência das despesas governamentais.

*d) Restrição 011 – Erro/insuficiência no campo observação*

A não conformidade 011 foi constatada em diversas situações, na instituição pesquisada, principalmente no que se refere à insuficiência de dados neste campo, ou seja, existem dados, mas não são suficientes à completa identificação do registro, ocasionando retrabalho e/ou perda de tempo, devido à necessidade de acessar o processo físico para obter-se a correta identificação no caso de pesquisa.

A identificação completa neste campo também auxilia o controle social, uma vez que os registros relativos às despesas públicas federais podem ser visualizados por qualquer cidadão, ao acessar o Portal da Transparência do Governo Federal. Segundo Manoel (2010), o Portal é

uma ferramenta na transparência da gestão pública, promovendo a inovação da gestão governamental e a transparência das contas públicas como um mecanismo que auxilia na prevenção e no combate à corrupção.

Implicação: essa não conformidade limita a transparência do registro, bem como pode gerar retrabalho por conta da necessidade de buscar maiores informações por parte dos usuários envolvidos.

*e) Restrição 013 – Erro no preenchimento do PTRES*

Essa informação serve principalmente para o controle orçamentário, e na instituição pesquisada é utilizado, inclusive, para realizar a segregação das despesas de capacitação de servidores técnicos administrativos e docentes, apontando que esse dado se mostra imprescindível para o controle do orçamento da instituição.

Mesmo que raramente, a análise apresentou equívoco nesse dado, o que pode ser corrigido mediante o procedimento da conformidade dos registros de gestão. Diante do controle orçamentário exercido na instituição, percebe-se a importância do correto registro dessa informação para melhorar, ainda mais, a aplicação dos recursos públicos.

Implicação: essa não conformidade interfere na devida execução e, especialmente, no controle do orçamento público, pois esse é o principal objetivo desse dado.

*f) Restrição 015 – Erro na natureza de despesa*

Essa restrição serve para identificar incorreção no dado relacionado à natureza de despesa. Ao realizar a análise dos empenhos no período de estudo, pode ser verificado que, por algumas vezes, empenhos com objeto de aquisição de persianas foram emitidos com ND 3339039 (serviços); quando deveria ter sido empenhado na ND 3449052 (permanente), pois a despesa com persiana, conforme disposto pelo SIAFI, deve ser classificada como despesa de investimento no elemento 51 por se tratar de “peças não incorporáveis a imóveis” (SIAFI, 2013).

Cabe destacar que o SIAFI possui uma codificação genérica, válida para todas as instituições federais, de todos os ministérios, portanto, por vezes, pode estar aquém de atender as especificidades de determinado órgão; e, assim, alguns itens se tornam realmente de complexo procedimento em relação à classificação.

A sugestão para melhor alocação dessas informações seria realizar uma padronização, por parte do órgão de contabilidade da entidade, dos procedimentos e códigos, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com o Manual do SIAFI (2013), “documento que registra, de forma estruturada e sistemática, as normas e procedimentos operacionais do SIAFI, do ponto de vista do usuário”, e a partir deste, repassar as informações relevantes para os responsáveis pelo processo licitatório, bem como, em forma de treinamento, para os executores do SIAFI.

Implicação: essa não conformidade gera execução incorreta do orçamento, bem como na contabilização do patrimônio público, em que saldos são superavaliados ou subavaliados indevidamente, ou seja, possibilita apresentação de valores não fidedignos para o patrimônio da administração pública.

*g) Restrição 016 – Erro no campo UGR*

Na instituição pesquisada, o orçamento é descentralizado por UGR desde 2012, o que gerou resultados excelentes em forma de transparência e controle dos orçamentos e das despesas efetivadas dos respectivos campi.

Ao efetuar a análise dos registros de empenhos no período analisado, em algumas vezes, o código da UGR foi informada equivocadamente, o que resultou em tomar posse de orçamento indevido (de outro campus), sendo resolvido com a anulação do respectivo empenho.

Portanto, caso não seja realizado o procedimento de conformidade dos registros de gestão, e tais registros sejam efetuados equivocadamente, sem a devida correção, além de retrabalho, serão gerados descontroles do orçamento e das despesas das respectivas UGR; o que afetará o controle dos gastos públicos de toda a instituição.

Implicação: essa não conformidade gera, portanto, descontrole da execução orçamentária, uma vez que a UGR serve para controle e evidenciação da execução por unidade administrativa; além de culminar na “invasão” do orçamento da outra unidade, restringindo a utilização do respectivo valor para esta unidade.

*h) Restrição 017 – Erro no preenchimento do Plano Interno (PI)*

Na instituição pesquisada, o código de PI varia, para fins de controle, em relação à despesas referente a bolsa de auxílio a estudantes,

decorrentes de atividades de monitoria em relação aos demais programas, como a modalidade Proeja, por exemplo.

Ao analisar os empenhos emitidos nos meses de julho e agosto de 2012, em alguns casos, o PI foi informado para modalidade diversa da despesa realizada. Também se verificou a utilização de PI indevido na efetivação de empenho realizado como despesa corrente de serviços (3339039), quando deveria ter sido realizado como despesa com material permanente (3449052), como explicado no item f, anteriormente.

Portanto, para correção dessa informação, faz-se necessária a correta interpretação e alocação da despesa; bem como, observar atentamente os códigos de PI cadastrados para a Unidade Orçamentária em questão, evitando registrar a informação e consequente contabilização de forma indevida.

Implicação: essa não conformidade também gera alteração na adequada execução do orçamento, pois consiste em uma das modalidades de controle da execução orçamentário.

#### *i) Restrição 019 – Erro na opção escolhida no campo Tipo*

Conforme apresentado no modelo aplicado, o empenho pode ser realizado segundo os tipos ordinário, estimativo ou global, conforme particularidades do bem ou serviço adquirido pela instituição pública.

Ao efetuar a análise dos empenhos emitidos nos períodos estudados, verificou-se que, por vezes, o registro ocorreu com o tipo incorreto. Em empenhos relativos a despesas com serviços telefônicos, por exemplo, não há como estimar os valores de despesas a serem despendidos pela instituição, por isso devem ser emitidos adotando-se a classificação de estimativo. Em outras ocasiões, despesas com bolsas de auxílio a estudantes, ou despesas com diárias e passagens, pela característica de incerteza do montante a ser pago, por vezes precisa ser reforçado, e, por isso, também o empenho deve ser emitido como estimativo. Em ambos os casos, ocorreu de ser efetuada a classificação com o tipo “ordinário”.

Outra situação ocorreu em relação a empenhos relativos aos serviços postais de correspondências, que foram classificadas como tipo global. Embora esse tipo de despesa exija contrato (uma das características do empenho tipo global), também não pode ser previsto o montante como líquido e certo, dependendo da movimentação de cada mês; o que denota a classificação correta como empenho estimativo.

As classificações são dispostas pelas legislações correlatas (nesse caso a Lei nº. 4.320/64) para que haja uniformidade e padronização, culminando na correta execução orçamentária.

Implicação: quando esses padrões não são atendidos, além de infringir os princípios legais e contábeis (conceitos e classificações), apresenta-se uma contabilização equivocada e não fidedigna (transparência); merecendo, portanto, atenção por parte dos executores, ou até treinamento como reforço de aprendizado.

*j) Restrição 027 – Erro no subitem da despesa na lista de itens*

Essa restrição serve para identificar incorreção no preenchimento do elemento de despesa, informação complementar da natureza de despesa, de forma a classificar adequadamente a despesa que está sendo executada.

Em relação aos documentos analisados, por vezes, conforme já exposto no item “f – Restrição 015 – Erro na natureza de despesa”, a informação da natureza de despesa é registrada equivocadamente, e, nesse percurso, o elemento de despesa (item complementar de identificação do objeto do gasto) também é identificado equivocadamente. E, ao emitir o empenho (especialmente para serviços), nem sempre se consegue fazer a melhor alocação, pois porque as opções aparecem restritas, conforme realizadas no processo de licitação.

Em outros casos, apenas o elemento de despesa foi informado incorretamente. Esse fator pode ter origem em desconhecimento por parte do executor ou pela impossibilidade de executar uma melhor classificação devido à vinculação com a licitação.

Portanto, cabe uma análise mais aprofundada por parte do executor do registro, ou, até mesmo, estabelecer uma forma de padronização/treinamento por parte da própria instituição, em especial para o setor contábil, uma vez que a correta classificação nem sempre é fácil realizar, exigindo conhecimento do plano de contas da administração pública. E, talvez, concomitante a todo esse processo, caiba uma padronização/auxílio junto ao processo licitatório, com o objetivo de melhorar e padronizar a classificação utilizada.

Implicação: o equívoco no subitem do elemento de despesa implica classificação contábil incorreta e, conseqüentemente, contabilização indevida do bem, mercadoria ou serviço adquirido/fornecido.

*k) Restrição 038 – Erro no preenchimento do valor de cada mês*

O que se verificou em vários registros de empenhos de contratos continuados foi emissão de empenho considerando apenas alguns meses de prestação de serviços, quando deveria ser realizado pelo valor total do contrato. A emissão com valores parciais gerou a necessidade de reforço posterior.

Empenhos do tipo global foram reforçados, contradizendo o conceito da Lei nº. 4.320/64 sobre os tipos de empenho, visto que, segundo o documento jurídico, apenas empenhos do tipo estimativo deveriam ser reforçados, conforme já comentado anteriormente. Ao emitir o empenho com valor parcial, o planejamento relativo a despesas a serem incorridas em decorrência da assunção do contrato firmado pode ficar comprometido.

Assim, sugere-se que seja realizada a emissão dos empenhos relativos a contratos continuados, em que se sabe o valor do montante total das despesas com os valores efetivamente a serem despendidos, considerando todos os meses de contrato. E, dessa forma favorecer e apresentar a informação de modo transparente para o fornecedor ou cidadão comum que, por ventura, tenha interesse, contribuindo, ainda, para o controle social.

Implicação: essa não conformidade acarreta contradição na aplicação legal dos empenhos segundo a Lei nº. 4.320/64, ao reforçar empenho do tipo global, além de retrabalho e possibilidade de equívoco, em decorrência da necessidade de realização de reforço em diversas ocasiões.

*l) Restrição 039 – Erro no preenchimento do valor do exercício seguinte*

Essa restrição decorre do preenchimento indevido de valor de despesa, relativo a determinados serviços que possuem parcelas a serem pagas em exercício posterior ao do exercício corrente, como é o caso de serviços de limpeza, vigilância, copeiragem e outros terceirizados, sob contrato.

Essa não conformidade foi verificada diversas vezes nos registros conferidos, e ocorreram devido ao reforço de tais empenhos, denotando que, se houve necessidade de efetuar o reforço é porque, quando efetuado o empenho original, o valor total do contrato (a ser pago no exercício corrente e no próximo) não foi devidamente preenchido.



A importância dessa informação adequadamente alocada reside no fato de possibilitar melhor controle orçamentário dos recursos; bem como em transmitir maior nível de transparência das despesas efetuadas pelo ente público.

Implicação: essa não conformidade, portanto, prejudica a execução e o controle orçamentário, além de não possibilitar o conhecimento, pelas partes interessadas, do valor total do contrato, de quanto efetivamente será necessário para cumprir o contrato realizado pela administração pública e terceiros.

*m) Restrição 040 – Erro no valor do empenho da despesa empenhada*

Essa ocorrência foi verificada raras vezes na instituição analisada, e pode ter ocorrido por falta de atenção do executor do registro; ou por solicitação realizada indevidamente; uma vez que a solicitação de emissão de empenho é realizada por meio de memorandos.

Analisando os documentos, constatou-se que uma das não conformidades foi ocasionada pela inversão de valores na quantidade unitária do bem/serviço empenhado, originando um valor total diferente do solicitado. Outra ocorrência se deu por conta da emissão de empenho em valor diferente do solicitado em memorando.

O primeiro caso é corrigido com a anulação do empenho e a reemissão com o valor adequado. Já no segundo, faz-se necessária a troca dos memorandos, pois não foi possível empenhar o valor solicitado; portanto, deveria ser refeito para ficar em conformidade com o saldo empenhado. Ambos são procedimentos simples, no entanto, mostra-se essencial o procedimento de conferência dos documentos para que estes, efetivamente, possam dar suporte aos registros efetuados.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução orçamentária, além de retrabalho, por exigir o reforço (empenho realizado a menor) ou o cancelamento (empenho realizado a maior).

*n) Restrição 043 – Erro no preenchimento da quantidade item do empenho*

Na instituição pesquisada, verificaram-se raras vezes essa não conformidade. Em uma das ocasiões, a quantidade do item empenhado não correspondia à quantidade solicitada no memorando; e, em outra, a incorreção deu-se pela informação equivocada do item, gerando valor indevido, sendo corrigido pela anulação do empenho e emissão de outro com o item correto.

No caso da quantidade de itens divergirem do solicitado, deve-se entrar em contato com o solicitante antes da emissão do empenho para que as solicitações sejam atualizadas, evitando problemas e retrabalhos com cancelamentos posteriores; ou, ainda, utilização indevida do crédito orçamentário. Em relação à informação de item divergente do correto, cabe apenas a anulação do empenho e emissão de novo para a correta execução do crédito e da relativa despesa, de forma transparente e fidedigna, procedimento possível em tempo hábil devido à conferência.

Implicação: essa não conformidade afeta o controle e a execução orçamentária, exigindo retrabalho para restabelecimento do valor correto. Informar de maneira adequada a quantidade de itens a ser empenhado é importante para que se executem os processos de acordo com o solicitado, e cumpra-se, portanto, o planejamento efetuado pelas UGR.

#### *o) Restrição 045 – Erro no valor do item*

Essa restrição apareceu em raras vezes na instituição analisada e decorreu da solicitação indevida por meio de memorando. Ao invés de escolher o item “2” de uma licitação de serviços, referente aos serviços de um campus, foi escolhido o item “1” da referida licitação, ou seja, o serviço licitado e adjudicado para outro campus, acarretando em valor total divergente e, inclusive, caracterização indevida para o campus solicitante.

Percebe-se, portanto, que o fato que deu origem a não conformidade foi uma solicitação indevida, culminando em registro equivocado por parte do executor do SIAFI, que efetuou a emissão do empenho sem fazer a conferência no sítio eletrônico do Comprasnet, onde ficam registradas todas as compras e serviços adjudicados para o governo federal.

Essa não conformidade poderia ter sido evitada caso o servidor responsável pela solicitação de emissão do empenho não se equivocasse ao preencher o memorando de solicitação de emissão de empenho. Entretanto, mais importante, ainda, seria a conferência do objeto adjudicado para a referida licitação e campus por parte do executor do SIAFI, no momento da realização do empenho, pois com esse cuidado, constataria a incorreção na solicitação realizada, entraria em contato com o solicitante e evitaria o registro incorreto, bem como o retrabalho causado pela anulação do empenho e posterior refazimento.

O procedimento de licitação até a efetiva prestação dos serviços contratados por vezes, dependendo da complexidade, pode demorar algum tempo; e essa não conformidade, se não verificada em tempo hábil, pode gerar transtornos e postergar ainda mais a realização dos serviços.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução orçamentária, bem como retrabalho para os executores devido à necessidade de cancelamento/refazimento do empenho, conforme evidenciado pela descrição do acontecido.

*p) Restrição 046 – Erro caracterização dos bens/serviços adquiridos*

Essa não conformidade ocorreu raras vezes na instituição foco do estudo e teve origem devido ao mesmo fator que causou a restrição apresentada anteriormente (045). Devido um item ter sido solicitado indevidamente (no lugar de outro), a caracterização do serviço também ficou incorreta.

Na caracterização do item são apresentados alguns elementos necessários para a devida exposição do bem ou serviço adjudicado, com nome do fornecedor adjudicado, quantidade de postos de serviços, se for o caso, e campus solicitante, por exemplo.

Da mesma forma que apresentado na restrição anterior, caso o executor houvesse efetuado a verificação do item no sítio eletrônico, onde são apresentadas todas as adjudicações relativas às aquisições de bens e prestação de serviços por parte dos órgãos do governo federal, poderia ter sido evitada a emissão indevida do empenho.

Implicação: essa não conformidade ocasiona incorreção na execução orçamentária e retrabalho, além de comprometer a transparência da despesa pública.

#### **4.3.2 Análise das não conformidades em Nota de Lançamento de Sistema (NS)**

Os códigos de restrições cadastrados no SIAFI relativos à Nota de Lançamento de Sistema compreendem um total de 18 restrições e, no Quadro 11, foram identificadas as 11 restrições identificadas na análise de documentos efetuadas na pesquisa.

Quadro 11 - Não conformidades encontradas na análise de Nota de Lançamento de Sistema nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas à Nota de Lançamento de Sistema (NS)</b>
101	ERRO NA DATA DE EMISSÃO
105	ERRO NO CÓDIGO DO FAVORECIDO
108	ERRO NA DATA DE VENCIMENTO TÍT. DE CRÉD.
111	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO
112	ERRO NO CÓDIGO DO EVENTO
113	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO INSCRIÇÃO 1
114	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO INSCRIÇÃO 2
115	ERRO NO PREENCH. CAMPO CLASSIFICAÇÃO 1
116	ERRO NO PREENCH. CAMPO CLASSIFICAÇÃO 2
117	ERRO DE VALOR CONTABILIZADO POR EVENTO
118	FALTA DE RETENÇÃO DE TRIB. E/OU CONTRIB.

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

*a) Restrição 101 – Erro na data de emissão*

Esse dado é passível de alteração para possibilitar que o lançamento seja realizado seguindo precipuamente o princípio da competência e para fins de controle. O SIAFI possui um intervalo (normalmente a cada mês, na primeira semana) para que alguns registros sejam feitos para fins de ajustes em relação ao fechamento do período (mês) anterior.

Ao realizar o recebimento de materiais relativos a almoxarifado e material permanente, cada responsável pelo respectivo setor deve fazer o lançamento necessário para fins de controle em sistemas paralelos ao SIAFI, mas, que devem coincidir com os registros efetuados nele.

Como exemplo, pode ser citado o recebimento de um material permanente realizado em 31 de julho e incorporado no sistema patrimonial (paralelo ao SIAFI), na mesma data. Ao enviar para o setor de execução financeiro/contábil, é possível que não haja a possibilidade de efetuar o registro da liquidação da despesa no SIAFI no mesmo dia, sendo registrado a partir do dia 1º de agosto. Como os sistemas paralelos de controle patrimonial devem fechar com o registro no SIAFI, o campo da data de emissão do registro neste sistema deve ser alterado para que o

período de competência seja preservado, e, evitada uma lacuna entre o saldo das contas de bens registrados no controle patrimonial e no SIAFI.

Essa não conformidade foi verificada poucas vezes na instituição analisada e decorreu exatamente da situação exposta: divergência entre período de incorporação no sistema patrimonial e no SIAFI, pois, ao executar o registro de liquidação no SIAFI, o servidor deveria ter alterado a data de emissão do lançamento.

Devido ao campo relativo à data de emissão vir registrado automaticamente, devendo ser alterada quando se fizer necessário, essa não conformidade tem origem no esquecimento de alteração por parte do executor. Para solucionar essa questão poderia ser adotado o procedimento de aviso eletrônico, regular e mensal aos executores do sistema para fins de lembrete da alteração desse dado, conforme a necessidade verificada. De preferência, esse aviso poderia ser realizado de maneira automática, organizado pelo sistema de tecnologia de informação para que não haja dependência de aviso por parte de algum servidor, eliminando a possibilidade de este lembrete não ser repassado regularmente.

Implicação: essa não conformidade acarreta descumprimento ao princípio de competência, pelo qual as despesas devem ser reconhecidas no momento em que ocorrem, bem como gera divergência no saldo da conta do ativo, um desencontro no controle contábil entre o sistema patrimonial das unidades orçamentárias, individualmente, e o registrado no SIAFI.

#### *b) Restrição 105 – Erro no código do favorecido*

A não conformidade pode ocorrer pelo preenchimento de número de CPF ou CNPJ quando deveria ser realizado lançamento de outro. Em relação aos documentos analisados, a não conformidade deu-se em função do registro indevido na liquidação de serviços que são pagos por meio de faturas com código de barras, como serviços postais, de telefonia ou energia elétrica.

Há situações em que o favorecido/credor não é a mesma pessoa jurídica emitente do documento fiscal, o que acontece com as faturas de serviços de telefonia, pagas por meio de lista de fatura (código de barras constante no documento fiscal), e, nesse caso, o favorecido/credor é a instituição bancária pagadora e o emitente é o prestador de serviços de telefonia. Assim, pode haver confusão por parte do executor caso

preencha o CNPJ do emitente do documento no campo credor, uma vez que o campo favorecido adota essa informação automaticamente.

Essa restrição é encontrada quando o responsável pelo registro informa, portanto, o código do favorecido (credor) indevido, restrição verificada em raras situações nos documentos analisados nos períodos de julho e agosto de 2012 na instituição pesquisada, e, quando encontrado, o documento em questão foi cancelado sendo substituído por outro com os dados corretos.

Esse registro equivocado é decorrente da ausência de atenção por parte do executor, que, em momento de muito trabalho, por exemplo, acaba registrando dados indevidos, até quando tem conhecimento de como executar o registro adequadamente. A solução prevista é o oferecimento de mais capacitações, caso se verifique a necessidade, além de propor que tais registros sejam efetuados sem a realização de tarefas paralelas (ao mesmo tempo), propiciando maior concentração.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução contábil e reforça a relevância da conferência dos registros, pois nenhuma pessoa, por mais capacitada, instruída ou atenta que seja, está imune ao cometimento de falhas.

### *c) Restrição 108 – Erro na data de vencimento do título de crédito*

A Lei nº. 8.666/93 dispõe acerca de prazos de recebimento no caso de obras e serviços de engenharia ou no caso de compras e demais serviços, quanto aos recebimentos provisórios e definitivos, ou, ainda, nos casos de alimentos perecíveis e de pronta entrega, em que o recebimento provisório é dispensado. O edital de licitação ou contrato, nos casos em que há inexigibilidade ou dispensa de licitação, deve informar as formas de pagamento do bem fornecido ou do serviço prestado.

No caso da instituição pesquisada, por exemplo, no recebimento de mercadorias em geral, normalmente, é estabelecido o prazo para pagamento de 15 dias úteis a partir do ateste do documento fiscal, ou seja, do recebimento definitivo. Cabe destacar que, entre o recebimento e o pagamento, existe a etapa da liquidação da despesa, em que o documento comprobatório da entrega do bem/serviço, devidamente atestado, é registrado no sistema.

Devido ao pagamento de todas as despesas ser efetuado de forma centralizada, por uma coordenação financeira, todos os documentos fiscais, recebidos e liquidados nos Campi, são encaminhados para essa

coordenação, e, assim, desenvolveu-se um procedimento padrão para preenchimento da data de vencimento.

Com intuito de que a data de vencimento alocada pelo liquidante no campus seja conveniente diante do prazo de chegada do documento para pagamento, bem como diante do prazo de pagamento ao fornecedor, adotou-se o seguinte procedimento: os documentos liquidados entre a segunda-feira e quarta-feira de cada semana devem apresentar o vencimento para a segunda-feira da semana subsequente. E os documentos liquidados entre quinta-feira e sexta-feira de uma semana terão o vencimento alocado para a quarta-feira da semana subsequente.

Nessa sistemática, por exemplo, documentos liquidados nos dias 02, 03 e 04 de julho de 2012 devem ter o vencimento em 09 de julho de 2012; e os documentos liquidados em 05 ou 06 de julho de 2012 devem ter o vencimento para 11 do mesmo mês. Essa padronização foi adotada com o objetivo de cumprir o prazo de pagamento do fornecedor, bem como evitar retrabalho para o servidor responsável pelos pagamentos.

Cabe destacar que, devido às suas particularidades, nem todos os documentos de Nota de Lançamento de Sistema são passíveis de seguir esse sistema. Como a NS é uma espécie de documento curinga, servindo para diversos tipos de registros, para realizar um registro relativo a uma regularização contábil, por exemplo, não precisa apor uma data de vencimento prolongada, adotando-se a própria data de emissão do registro, uma vez que a regularização é o registro final. Não existe uma continuação, como acontece na liquidação que precede o pagamento.

Assim, segundo a análise realizada nos meses de julho e agosto de 2012, na instituição pesquisada, evidenciou-se forte presença dessa não conformidade, ou seja, esses prazos preestabelecidos e repassados aos liquidantes não foram cumpridos; e, como o número desses registros é expressivo, também o foi o número de não conformidades apresentadas nesse sentido.

O devido registro neste campo cabe aos executores do SIAFI, e, nesse sentido, o procedimento ideal para evitar esse tipo de restrição seria a realização de reforço na capacitação desses servidores, a fim de explanar a importância de observar tais questões que, embora sejam simples, exigem tempo e retrabalho por parte do responsável pelo processo seguinte. Além de que, ao se evitar tais incorreções, a contribuição é para melhor sinergia dos procedimentos e da instituição.

Implicação: essa não conformidade é simples de ser corrigida, e caso não o seja, não interfere de maneira a invalidar ou tornar o registro

nulo perante a execução financeira. No entanto, ao se realizar a correção deste campo, no momento do pagamento, esse procedimento gera um retrabalho dispendioso devido à grande quantidade de documentos; e, no caso de não ser realizada a correção, o registro é realizado de forma enviesada ao efetuar-se o pagamento em período diverso do previsto, não respeitando o fluxo de caixa da instituição, uma ferramenta que deve ser útil para a tomada de decisão.

*d) Restrição 111 – Erro/insuficiência no campo observação*

O Novo CPR, versão *web* do subsistema de Contas a Pagar e Receber do SIAFI, como forma de viabilizar um espaço ainda maior para as informações necessárias à correta identificação do registro, adicionou um campo além do já existente, destinado a observações, denominado “Informações Adicionais”. Esse último campo não aparece na impressão do registro, servindo apenas na complementação de informações no momento da consulta do registro efetuado.

A inclusão de um campo para informações adicionais mostra a importância de apresentar as informações da maneira mais completa possível. A particular importância dada pelo executor de registros no sistema tende a ser subjetiva, pois informações que um determinado servidor acha indispensável podem ser vistas como supérfluas e/ou complementares para outro; no entanto, um registro completo compreende um histórico com várias informações.

Um histórico realizado de forma pormenorizada apresenta diversas vantagens: (i) possibilita a qualquer pessoa, mesmo que leiga no assunto, identificar características do registro efetuado para os mais diversos fins, (ii) é um instrumento de consulta e utilização de unidades de auditoria interna e externa, (iii) prestação de contas aos fornecedores e demais interessados, (iv) consultas em geral, (v) além de permitir o controle social, uma vez que, embora o acesso ao SIAFI seja restrito aos servidores públicos federais, os registros são passíveis de consulta por qualquer cidadão diante da utilização do Portal de Transparência do Governo Federal.

Na entidade pesquisada, todos os registros continham, em algum nível, o campo de “Observação” preenchido, ou seja, essa não conformidade, verificada em diversas situações não apresentou origem na inexistência; mas na insuficiência de informações que tornariam o registro completo.



Implicação: como já defendido anteriormente, essa não conformidade afeta a transparência da execução financeira e contábil, a relevância aplicada para essa restrição depende do subjetivismo de cada pessoa, e cabe aos executores entenderem a importância de um registro adequado.

*e) Restrição 112 – Erro no código do evento*

O código de evento está diretamente relacionado com os documentos registrados no SIAFI. Assim, liquidação, retenção ou empenho, todos são registrados por um evento específico que faz a contabilização devida.

Na instituição foco da pesquisa, foi verificada essa não conformidade em alguns dias do primeiro mês de análise, e se referiram basicamente ao fato de material de consumo imediato ser registrado como almoxarifado, ou seja, com código diverso. No entanto, ao informar aos executores acerca das situações verificadas, as não conformidades foram praticamente eliminadas, levando a considerar que essas não conformidades originaram-se de falha na comunicação no momento de capacitação desses executores.

Dessa forma, depreende-se que não conformidades como essa podem ser eliminadas, ou ao menos minimizadas com o *feedback* após o procedimento de conformidade dos registros de gestão; e, portanto, o procedimento torna-se útil no sentido de corrigir as não conformidades, dar aval ao registro efetuado; e, principalmente, reduzir o retrabalho decorrente da correção.

Implicação: essa não conformidade apresenta consequências como incompatibilidade com o registro paralelo em sistema de controle de almoxarifado (que deve fechar com os dados registrados no SIAFI) e incorreção na execução contábil/patrimonial, uma vez que o almoxarifado é registrado no grupo de imobilizado no ativo permanente; ou seja, registra-se um patrimônio que, na verdade, não existe por se tratar de consumo imediato.

*f) Restrição 113 – Erro no preenchimento do campo inscrição 1*

O registro do número de empenho indevido em relação à operação realizada ocorreu na liquidação de documentos fiscais referentes à prestação de serviços diversos e no lançamento de auxílio financeiro a bolsistas e estagiários, sendo este último, em maior número.

Os registros equivocados de empenhos apresentaram diversas causas, conforme apresentados na sequência:

- Registros relativos à liquidação de documentos

As não conformidades apresentaram as seguintes origens: lançamento de faturas de telefonia, identificando empenho de empresa diversa da prestadora dos serviços; faturas de serviços postais, ao informar o empenho de um campus que não era o beneficiário dos serviços por erro de digitação; faturas de serviços continuados, informando o empenho relativo a outro campus e outro serviço; e, no lançamento de fatura relativa a serviço de publicação legal, ao trocar o empenho de empresas distintas que fornecem o mesmo tipo de serviço.

- Registros relativos a lançamento de auxílio financeiro a bolsistas e estagiários

As não conformidades apresentaram as seguintes origens: lançamento de auxílio financeiro de campus diverso do campus beneficiado; troca de empenhos relativos à auxílio estudante e auxílio a pesquisador, que tem objetivos e dotações orçamentárias distintas; lançamento de auxílio financeiro a bolsistas enquanto o correto seria para estagiários, que também estão dispostos sob dotações diferentes; e quanto à troca de empenhos relativos a projetos diferentes.

Essa informação indevida, por vezes, também influencia em outros dados que são conectados, “puxados” por esse dado, como a natureza de despesa e o elemento de despesa, por exemplo. Os registros são passíveis de não conformidades, portanto, além de um controle efetivo, atento por parte dos executores, o procedimento de conformidade apresenta-se como imprescindível à correta contabilização orçamentária e financeira da instituição.

Implicação: conforme já mencionado, ao informar o número de empenho indevido, está sendo executado o orçamento de maneira diversa do planejamento realizado pelos gestores para cada tipo de despesa. Com tal incorreção, também se corre o risco de pagamento a fornecedor indevido. Portanto, essa não conformidade afeta a execução orçamentária e contábil, podendo, também, influenciar a execução financeira.

*g) Restrição 114 – Erro no preenchimento do campo inscrição 2*

Esse campo pode apresentar um grupo diverso de dados, dependendo do lançamento realizado pode ser devido a erro no código de retenção, de glosa, número de CPF ou CNPJ. Conforme apresentado no modelo aplicado (seção 4.2), as não conformidades podem advir de alguns casos, dentre os quais se destacam os encontrados por meio da análise dos dados relativos aos meses de julho e agosto/2012, apresentados na sequência.

- Ausência de código de glosa na aquisição de bens/materiais ou na prestação de serviços

Em alguns documentos, a mercadoria/bem não foi entregue conforme o edital, e, portanto, não foi aceita pela instituição. Em outros casos ainda, serviços terceirizados foram prestados de forma irregular, e, por motivos diversos (falta de funcionários, falta de materiais e outros), houve o desconto conforme previsão em contrato.

Nesses casos, foi verificado o registro do documento fiscal pelo valor líquido, já considerando o desconto devido. No entanto, o procedimento correto consiste na realização do registro do documento fiscal pelo valor original (valor bruto); e, por meio do código de glosa, correspondente ao material fornecido ou serviço prestado indevidamente, se efetua o devido desconto ao contratado. Esses registros foram retificados e os responsáveis pelos registros foram devidamente informados quanto ao correto procedimento.

- Erro no código de retenção

Essa não conformidade foi a mais verificada, relativa ao preenchimento do campo inscrição<sup>2</sup>. A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe, no Anexo I, a Tabela de retenção a ser observada, diante de fornecimentos de bens e serviços à administração pública, e que compreende, de forma resumida, os materiais e serviços, com as respectivas alíquotas de retenção para cada imposto e contribuição (IR/CSLL/PIS/COFINS), bem como o código de receita a ser informado para que o fisco identifique o serviço ou material em relação à retenção efetuada.

Os serviços de limpeza e manutenção possuem diferenças quanto ao valor (e código) de retenção, conforme as características dos serviços prestados. Segundo a referida IN, atendidos os requisitos previstos em lei quanto ao destaque de tais serviços, em documento fiscal e em contrato, os serviços prestados com emprego de materiais, como no caso

de serviço terceirizado de limpeza e conservação, devem sofrer a retenção dos impostos e contribuições federais sob a alíquota de 5,85% (1,2% de IR, 1,0% de CSLL, 3,0% de COFINS e 0,65% de PIS), correspondente ao código de receita 6147.

Em contraponto, demais serviços como vigilância, copeiragem, recepção e outros, em que não há fornecimento de materiais por parte da contratada para a prestação dos serviços, deve incidir a alíquota de 9,45%, relativa ao código de receita 6190. A diferença entre esta e aquela retenção reside no fato de que, em decorrência do fornecimento de materiais, ao invés de reter-se 4,8% de IR, deve-se reter 1,2% do referido imposto. Embora essa normativa esteja explícita na legislação, pode ocorrer confusão seja por distração ou por complexidade/desentendimento concreto da legislação.

Outra ocorrência verificada, em rara exceção, foi relativamente a despesas com serviço de manutenção automotiva e peças para manutenção de automóveis. Quando o fornecedor emitiu notas fiscais diversas para os serviços prestados e para a venda de peças, essas notas fiscais deveriam ter sofrido tributação, conforme cada item: de 5,85% para a venda de peça e de 9,45% em relação à prestação de serviços. Ao invés disso, foram retidos 5,85% sobre o somatório de ambos os documentos fiscais, pois houve o entendimento de que o serviço havia sido prestado com o fornecimento de materiais.

Na verdade, porém, o serviço poderia ter sido realizado sem o fornecimento de peças, são independentes, uma vez que o material empregado não é indispensável para a realização do serviço de manutenção automotiva, e, por isso, os documentos separados, devem ter os recolhimentos efetuados separadamente; respeitando as particularidades de cada um, conforme previsto no art. 3º, §§ 2º e 7º da IN SRF nº. 1.234/2012.

- CNPJ da matriz ao invés da filial em serviços de telefonia

Normalmente, em serviços de telefonia, os serviços são prestados por empresas filiais. No entanto, como o documento fiscal de cobrança por meio de fatura apresenta ambos CNPJ, da matriz e da filial, o empenho foi realizado em nome da matriz, o que acarretou o registro com a identificação desta.

- Regularização de Ordem Bancária

A devolução de ordens bancárias é decorrente, na maior parte das vezes, do registro incorreto de dados bancários, e, assim, os pagamentos são devolvidos pela agente bancário pagador, indo transitar em uma conta contábil específica, que deve ser verificada e regularizada, com a eliminação de saldos.

Ao efetuar o pagamento a vários credores, como é o caso de auxílio financeiro a bolsistas, diversos CPF (credores) são vinculados a uma única ordem bancária. Nesses casos, quando há devolução de um ou mais pagamentos, deve-se efetuar o procedimento ora mencionado para regularização da conta de devolução, informando cada CPF correspondente à devolução realizada. No entanto, por diversas vezes, foi verificado que as regularizações ocorrem mencionando apenas um CPF, correspondendo ao valor de duas devoluções distintas.

Para fins de regularização contábil, o procedimento ocorre dentro da normalidade, uma vez que a conta que apresentava saldo decorrente da devolução dos pagamentos tem os valores eliminados; no entanto, para fins de evidenciação correta e completa da execução financeira, o procedimento mais adequado não foi realizado; ou seja, a evidenciação de cada valor ao CPF, de forma a identificar o devido beneficiário.

- Erro no código de retenção na aquisição de mercadorias

Uma rara exceção encontrada entre os documentos analisados constatou a utilização de código de receita diverso do correspondente para a mercadoria adquirida pela instituição. Nas aquisições de mercadorias em geral, segundo a IN SRF nº. 1.234/2012, deve-se utilizar o código de retenção 6147, correspondente à alíquota 5,85% (1,2% de IR, 1,0% de CSLL, 3,0% de COFINS e 0,65% de PIS/PASEP). No entanto, foi utilizado o código de receita 6175, correspondente à prestação de serviços de transporte de cargas e/ou pessoas, relativo ao percentual de 7,05% de retenção. Como o valor retido foi correto, de 5,85% sobre a base de cálculo, além de ser verificada em rara situação, acredita-se que esse equívoco foi decorrente de mera distração, sendo passado para correção.

- Erro no código de UG/CNPJ referente à prestação de serviços

Para que os contratos firmados pela instituição pública e terceiros tenham caráter de eficácia dos atos, devem ser submetidos à publicação na imprensa oficial (art. 26 da Lei de Licitações). Assim, são utilizados

serviços de publicação legal, segundo preceitos de instituições da administração pública, constituídas para esse fim.

Ao analisar os documentos, em rara exceção, foi verificada a utilização de empenho diverso da empresa prestadora de serviços na realização de determinada liquidação de despesa; e como o código de UG é “puxado” pelo empenho, ocasionou essa não conformidade; verificada e devidamente corrigida. De maneira similar, porém relacionada a serviços de telefonia, foi verificado lançamento, utilizando-se empenho divergente da empresa prestadora dos serviços; e, conforme no caso anterior, foi devidamente corrigido.

- Erro no código de retenção em serviço terceirizado

Conforme já mencionado, principalmente para os serviços terceirizados, o serviço de limpeza e manutenção, quando fornecidos materiais e equipamentos, devido exatamente a essa particularidade, incide a retenção de 5,85%, com código de retenção 6147. Demais serviços como vigilância, copeiragem, recepção e outros, incide o código 6190 (9,45% sobre a base de cálculo), relativo a “demais serviços”, conforme disposto na legislação.

Em rara exceção, identificou-se o uso do código de receita 6147, disposto pela IN SRF nº. 1.234/2012, indevidamente utilizado para o serviço de recepção; sendo que o correto seria o código 6190, uma vez que esse serviço está compreendido entre os demais, por não haver o fornecimento de materiais e/ou equipamento para a prestação do serviço.

- Erro no código de retenção em aquisição de produtos

Ainda em relação à IN SRF nº. 1.234/2012, alguns produtos, quando classificados sob determinados códigos de classificação fiscal, possuem diferenciação quanto à aplicação de alíquotas para fins de retenção, não cabendo a retenção de COFINS e do PIS/PASEP (isenção, não aplicação ou alíquota zero), sendo apenas retido valores relativos a IR e CSLL.

Como exemplo desse benefício, pode ser citada a aquisição, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, sementes e embriões e livros; alguns produtos a varejo de informática; e ainda outros, dentro de devidas classificações fiscais, frequentemente identificadas pelo código de classificação fiscal, segundo a TIPI (IN SRF nº. 1.234, art. 5º, Inciso I, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”).

Dentre os produtos abrangidos por esse benefício, consta a aquisição de água, conforme disposto pelo art. 5º da referida IN:

[...]

i) pela **aquisição de comerciantes atacadistas e varejistas**, conforme disposto no art. 58-B e 58-V da Lei n º 10.833, de 2003, e no art. 21 do Decreto n º 6.707, de 23 de dezembro de 2008, dos produtos classificados nos seguintes códigos e posições da Tipi:

[...]

2. nas posições 22.01, 22.02, exclusivamente em relação aos produtos: **água** e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólíticos e compostos líquidos prontos para o consumo, que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00; [...] (grifo da pesquisadora).

Portanto, quando da aquisição de água mineral, sob esse enquadramento, deve incidir a retenção de 2,2% sob a base de cálculo com o código de receita 8767. No entanto, foi efetuada a retenção de 5,85% sobre a base de cálculo com o respectivo código de receita 6147; procedendo-se a devidamente corrigido.

Implicação: conforme verificado, essa não conformidade pode gerar várias situações que comprometem a execução contábil (ausência de registro do valor bruto) e a execução financeira da instituição (retenções com utilização de códigos incorretos), geram retrabalho na correção dos códigos de retenção e restrição à transparência da contabilidade (regularizações contábeis).

#### *h) Restrição 115 – Erro no preenchimento do campo classificação 1*

Essa restrição se refere a não conformidade no preenchimento da natureza de despesa e no elemento de despesa, uma vez que o sistema não apresenta uma restrição específica para cada um em separado na NS, como ocorre para as restrições desses dados na NE.

Para fins didáticos, a seguir, são apresentadas as não conformidades segregadas: no Quadro 12, as inconsistências para os casos em que houve incorreção apenas no elemento de despesa, e no Quadro 12, as inconsistências verificadas quanto à natureza de despesa, e quanto ao elemento de despesa, quando verificados juntamente, no mesmo registro.

Assim, as não conformidades relativamente ao elemento de despesa indevido foram decorrentes de liquidações realizadas com aquisição de bens permanentes (patrimônio), aquisição de mercadorias para almoxarifado, para consumo imediato; e, por fim, na apropriação de despesas referente a serviços prestados à instituição, conforme mostrado no Quadro 12, e posterior detalhamento para cada grupo de situação.

Quadro 12 - Utilização inapropriada do elemento de despesa

<b>Característica do registro</b>	<b>ND e elemento de despesa registrado</b>	<b>ND e elemento de despesa corretos</b>
Aquisição de bem permanente	3449052-28	3449052-04
	3449052-34	3449052-30
Aquisição de materiais (almoxarifado)	3339030-17	3339030-26
	3339030-11	3339030-03
	3339030-22	3339030-22/ 3339030-35/ 3339030-11
Aquisição de materiais (consumo imediato)	3339030-16	3339030-44
	3339030-16	3339030-41
Apropriação de despesas com serviços	3339039-16	3339039-14
	3339039-22	3339039-48
	3339039-23	3339039-14
	3339039-20	3339039-12
	3339039-20	3339039-14
	3339039-05	3339039-12

Fonte: Adaptado com base no levantamento de dados.

Essa incorreção não é intencional, há situações em que não é fácil efetuar a correta classificação do elemento de despesa, uma vez que existe uma grande variedade de bens a classificar em um limitado número de itens cadastrados; portanto, é preciso fazer um filtro dentre os existentes para alocar o que esteja mais relacionado ao item a ser empenhado.

Cabe destacar que a liquidação de empenho do ano corrente registra os dados relativos ao empenho de forma vinculada, o que facilita o controle para que os dados relativos ao elemento de despesa sejam realizados devidamente. No entanto, quanto efetuada a liquidação de empenho relativo a restos a pagar, não há essa vinculação, o que



prejudica o controle. De qualquer forma, quando um elemento de despesa é informado incorretamente, deve-se proceder o devido ajuste contábil por meio de Nota de Lançamento (NL) para adequar a incorporação do patrimônio ao sistema.

- **Aquisição de Bens Permanentes**

As não conformidades verificadas nas liquidações referentes à aquisição de bens permanentes ocorreram devido à classificação indevida no momento da realização do empenho. Em um dos exemplos citados no Quadro 12, por exemplo, foi adquirido um equipamento de medição, corretamente classificável em 3449052-04; mas, ao invés disso, foi classificado como máquinas e equipamentos de natureza industrial, com elemento de despesa 28. Por vezes, essa confusão ocorre em decorrência de o executor do SIAFI não ter conhecimento do equipamento que está sendo adquirido, solicitado por pessoas vinculadas a laboratórios, por exemplo. Nesses casos, embora sempre haja muito trabalho a ser feito e demande tempo, a melhor opção é entrar em contato com o solicitante a fim de identificar o item solicitado de forma mais apropriada.

- **Aquisição de materiais (almoxarifado)**

No grupo de liquidação de despesa relativa à aquisição de materiais para almoxarifado, se verificou incorreções em dois sentidos distintos: em relação à emissão de empenho com elemento de despesa indevido; e em relação à liquidação de despesa de empenho de restos a pagar.

No primeiro caso, um item relativo a óleo lubrificante (3339030-03) foi empenhado como material químico (3339030-11). Nesse caso, a liquidação só pode ser realizada com o elemento 11, pois se tratava de um empenho emitido no exercício de 2012, e, portanto, vinculou a liquidação ao empenho. Após a liquidação, constatando-se essa incorreção, procedeu-se com o ajuste no SIAFI por meio de uma NL.

Para o segundo caso, conforme já mencionado, empenho de restos a pagar não possui vinculação quanto ao elemento de despesa informado na liquidação, e essa “falha” possibilita liquidações com elemento de despesa inapropriado. Embora o empenho tenha sido emitido de forma correta, como no caso do Quadro 12, sendo emitido empenho para aquisição de materiais de limpeza, material químico e material laboratorial, com elementos de despesa 22, 11 e 35,

respectivamente; foi efetuada a liquidação, informando que todos os produtos se tratavam de material de limpeza e higienização, ou seja, o executor não atentou para os demais elementos de despesa existentes no empenho ao adotar apenas o elemento identificador dos primeiros itens, e o registro ocorreu de forma indevida.

Portanto, se fez igualmente necessária a correção por meio de NL. Esse segundo caso foi mais comumente verificado nos registros analisados; e, portanto, se percebe a necessidade de atenção por parte de quem efetua o registro para evitar que tal restrição ocorra.

- Aquisição de materiais (consumo imediato)

Foram raras as não conformidades verificadas em registro de despesa com consumo imediato, e, embora não exista o lançamento em um determinado sistema paralelo como nos casos de patrimônio e almoxarifado, também é importante efetuar a correta classificação para realização dessas despesas.

Itens como etiquetas de sinalização, devidamente classificáveis em 3339030-44 (material de sinalização visual e outros), foram empenhadas como material de expediente, sob a classificação 3339030-16 (material de expediente), por exemplo, devidamente corrigidas posteriormente por meio de NL.

- Apropriação de despesas com serviços

As não conformidades verificadas na apropriação de despesas com serviços prestados também se originaram do preenchimento indevido do elemento de despesa na emissão do empenho. No caso de empenhos de serviços é um pouco mais complicado porque a emissão do empenho fica muito restrita à realização da licitação; e, às vezes, não é possível utilizar a classificação mais correta dentro do plano de contas existente.

Alguns casos apresentados no Quadro 12 podem ser mais detalhados. No primeiro exemplo, houve o aluguel de estruturas temporárias por parte da instituição, sendo o empenho registrado com ND 3339039-16 (manutenção e conservação de bens imóveis), enquanto a classificação mais adequada seria no código 3339039-14 (locação de bens móv. out. naturezas e intangíveis). Esse último, ao olhar apenas o nome da conta, parece muito complexo, ainda mais em se tratando de intangível, item ainda recentemente adotado, principalmente na administração pública; mas, ao efetuar o detalhamento da conta, o

sistema dispõe que essa conta serve para contabilização do “valor das despesas com remuneração de serviços de aluguel de bens móveis não contemplados em subitens específicos e bens intangíveis” (SIAFI, 2013).

Em outros casos, no entanto, a classificação correta não é realizada por conta do próprio sistema. O caso apresentado no Quadro 12, em que se utilizou o código 3339039-05, sendo o correto 3339039-12, uma vez que o serviço se referia à locação de equipamentos; ao efetuar a licitação, esse item foi cadastrado com algumas possibilidades de uso de código, em que não consta o elemento 12. Assim, o executor ficou impossibilitado de alocar a melhor classificação para a despesa empenhada; gerando reflexos na liquidação da despesa, entre outros documentos, como pode ser verificado.

Verifica-se, portanto, que algumas classificações podem ser mais simples de serem realizadas do que se imagina, no entanto, em outras, precisa haver uma padronização já no momento da licitação.

Na sequência, é apresentado o Quadro 13, de forma a explicitar a ocorrência de não conformidades no item natureza de despesa, e, conseqüentemente, também para o elemento de despesa, uma vez que este é dado complementar do primeiro.

Quadro 13 - Utilização inapropriada do elemento de despesa

<b>Incorreções quanto à natureza de despesa e ao elemento de despesa</b>			
<b>Característica do registro</b>	<b>ND e elemento de despesa registrado</b>	<b>ND e elemento de despesa adequados</b>	<b>Motivação para a não conformidade</b>
Carga para extintor / serviços de recarga	3339039-17	3339039-17/ 3339030-04	Utilização de empenho relativo a serviços de recarga para pagamento de material de carga do extintor
Pagamento de auxílio ao pesquisador	3339020-01	3339018-01	Empenho de pagamento de bolsistas utilizado indevidamente
Pagamento de auxílio a bolsistas	3339036-01	3339018-01	Empenho de pagamento de estagiários utilizado

			indevidamente
Despesa com serviço terceirizado (locação de mão de obra)	3339039-09	3339037-01	Emissão do empenho com ND e elemento de despesa inapropriado
Aquisição de material incorporável ao imóvel	3339039-16/ 3339039-17	3449052-51	Emissão do empenho com ND e elemento de despesa inapropriado
Aquis. de peças para manutenção veículo	3339039-19	3339030-39	Emissão do empenho com ND e elemento de despesa inapropriado

Fonte: Adaptado com base no levantamento de dados.

Foram verificadas não conformidades quanto à natureza de despesa, conforme pode ser observado por meio do Quadro 13, quanto a: (i) prestação de serviços de teste e recarga de extintor, e (ii) aquisição de bens que são incorporados ao imóvel como persianas, que foi licitado como serviço.

O primeiro caso se refere à necessidade de adquirir a carga de extintor (material) e do serviço de recarga e teste dos extintores carregados (serviço); tendo, portanto, duas naturezas de despesa diferentes. Como a licitação foi realizada para a prestação de serviços, acarreta a emissão de Nota de Empenho apenas de serviço.

O outro exemplo se refere à aquisição de bens/materiais não incorporáveis ao imóvel e que podem ser recuperados ou removidos como é o caso de persianas, grades, divisórias removíveis e outros (SIAFI, 2013). Nos registros verificados, foram encontrados casos em que foi licitado e empenhado esse tipo de material como serviço - instalação e colocação de objetos; no entanto, contabilmente, existe uma classificação mais adequada para tais objetos.

Ainda, em relação à emissão de empenho, se verificou despesas decorrentes da contratação de serviços terceirizados, em que existe a locação de mão de obra, uma vez que o funcionário terceirizado está vinculado ao prestador de serviços e não à instituição pública. Ao utilizar a ND 3339039-09 (“Outros serviços de terceiros - PJ” –

armazenagem) para despesas com serviços terceirizados de auxiliar de depósito, por exemplo, em princípio parece estar sendo realizada a melhor classificação, no entanto, ao detalhar a conta contábil, se verifica que esta se refere a despesas com aluguel de galpões, depósitos e outros. Para esse caso, a ND 3339037 (“Locação de mão de obra” – apoio administrativo, técnico e operacional) seria a classificação mais adequada a fazer, diante das especificidades da despesa realizada.

Em outras situações, as não conformidades não se relacionam à emissão do empenho, mas à utilização destes; como no caso de registros relativos a benefício de bolsa a aluno pesquisador (ND 3339020-01) pago com empenho relativo a auxílio financeiro a bolsista (ND 3339018-01).

Implicações: essa não conformidade afeta diretamente a execução orçamentária e contábil do ente público, influenciando no correto e fidedigno registro do patrimônio da administração pública, além de não cumprimento dos normativos acerca da correta classificação contábil.

#### *i) Restrição 116 – Erro no preenchimento do campo classificação 2*

Essa restrição se relaciona à incorreção ou ausência no campo classificação<sup>2</sup>, e a informação alocada neste campo se refere à identificação de um número que evidencia a existência de contrato. Cabe destacar que muitos serviços são realizados por meio de contratos, com destaque para os terceirizados; devidamente caracterizados no processo de licitação destes; contendo o objeto, as cláusulas relacionadas à execução, pagamento, prazos e todos os dados necessários, conforme disposto pela Lei nº. 8.666/93.

Todos esses critérios são devidamente atendidos pelos responsáveis pelas licitações, com todo o amparo jurídico e legal; com o posterior acompanhamento por parte de fiscais de contrato, responsáveis pelo fiel cumprimento dos acordos firmados no momento da licitação e adjudicação das respectivas licitações.

Anteriormente à implantação do sistema de CPR *Web*, a liquidação compreendia dois registros diferentes: a emissão de NO, gerada no sistema SIASG; e, posteriormente, a liquidação era realizada no SIAFI, apenas com fins de incluir as retenções devidas; sendo que o número da conta de contrato (199720200) era informado no primeiro sistema.

A partir de 1º de janeiro de 2012, as liquidações passaram a ser realizadas no CPR *Web*, embora o antigo sistema “tela preta” ainda

pudesse ser usado. O novo CPR possui um campo para tal informação, em que o executor do sistema apenas informa a existência ou não de contrato, e a contabilização para a respectiva conta é realizada automaticamente. Assim, em quase 100% dos campi, as liquidações foram realizadas no novo sistema, conforme orientação do órgão setorial.

Entretanto, em uma quantidade pequena de campus, devido à deficiência operacional por conta do acesso à internet, as liquidações ainda continuaram sendo realizadas pelo antigo CPR (“tela preta do SIAFI”), e, sem a informação da conta de contrato; o que ocasionou o encontro de tais restrições. A partir de janeiro de 2013, no entanto, todos os registros relativos à liquidação serão efetuados exclusivamente no novo sistema, então essa restrição tende a desaparecer, ou, ao menos, será verificada em menor frequência.

Implicações: essas não conformidades não geraram incorreções na parte financeira, por exemplo, uma vez que fornecedores e fisco (em todas as esferas) tiveram suas parcelas pagas ou recolhidas, relativo ao líquido e aos impostos, respectivamente. No entanto, a ausência de tal informação gera uma não conformidade contábil, pois não há registro da conta específica de serviços com contrato; além de, em caso de necessidade de um controle gerencial mais específico, este ficaria prejudicado.

*j) Restrição 117 – Erro de valor contabilizado por evento*

Como informado anteriormente, no modelo proposto, este campo apresenta não conformidade quanto a algumas situações: incorreção no valor referente a uma determinada retenção de imposto/contribuição, e que, nesse caso, consequentemente ocorre não conformidade também no valor líquido (a ser pago ao fornecedor); incorreção no valor da base de cálculo de retenção; e incorreção ou ausência no valor de glosa (desconto realizado sobre um determinado documento fiscal em caso de execução irregular de serviços ou fornecimento de bens). Assim, para fins didáticos, as não conformidades são apresentadas no Quadro 14.

Quadro 14 - Não conformidades no campo “evento”

<b>Característica do registro</b>	<b>Motivação para não conformidade</b>
Valor líquido incorreto	Ausência de retenção devida. Em alguns casos não havia destaque em nota fiscal, o que contribuiu para o registro incorreto do executor do SIAFI.
	Valor bruto registrado em divergência (a menor) do constante em documento fiscal.
Retenção realizada indevidamente, e valor líquido também incorreto.	O documento fiscal destacou uma retenção indevidamente, contribuindo para que o executor registrasse incorretamente os valores relativos à retenção e, conseqüentemente, do valor líquido.
	Retenção de ISS realizada indevidamente (serviços de treinamento em outro Estado).
Regularização de Ordem Bancária	O valor registrado de devolução de OB se refere a dois CPF distintos, e foi registrado todo o valor em relação a apenas um dos CPF.
Valor de retenção e valor líquido incorreto.	Segundo IN SRF n°. 1.234/2012, deve incidir alíquota de 5,85% sobre serviços com emprego de materiais; e alguns registros foram realizados aplicando-se a alíquota de 9,45% (devido para serviços gerais) sobre esses serviços.
	Liquidação de duas notas fiscais distintas: uma de produto e outra de serviço, as quais incidem 5,85% e 9,45%, respectivamente. Ambas foram registradas com retenção de 5,85%.
	Na liquidação de produtos isentos de PIS e COFINS devem ser retidos apenas os percentuais devidos a IR e CSLL. Em liquidação de despesas com água e livros (isentos), em que o correto seria reter 2,2%, foi registrado 5,85%.
	Fatura de serviços postais foi emitida indevidamente (valores incorretos); contribuindo para registro incorreto do executor do SIAFI.

	As retenções de ISS devem ser destacadas em documento fiscal, e devem estar conforme a lei municipal e o contrato. Ao destacar alíquota de ISS divergente de ambos, o fornecedor contribui para ocorrência de registro equivocado por parte do executor do SIAFI.
Valor bruto incorreto por ausência de código de glosa; Retenção incorreta, realizada sobre o valor descontado.	Ao efetuar o desconto de um documento fiscal, deve-se registrar o valor bruto (constante em documento fiscal) e, por meio de código específico, registrar o desconto (glosa). O registro do valor do documento foi realizado diretamente pelo líquido (já considerando o valor descontado). Em alguns desses casos, havendo retenção de impostos, essa retenção foi realizada tomando-se por base de cálculo o valor líquido (já considerando o desconto), enquanto deveria ter sido realizada a retenção sobre o valor bruto do documento fiscal.
Valor bruto incorreto	Valor pago a maior devido à divergência entre o valor autorizado e o valor pago (auxílio moradia).
Empenho de Restos a Pagar liquidado incorretamente	Um empenho continha diversos itens com elementos de despesa diversos; os quais foram liquidados todos sob o mesmo código indevidamente.
No pagamento de impostos/contribuições em atraso devem ser calculados multas e juros devidos	Registro de INSS para pagamento posterior ao vencimento sem considerar a incidência de multa prevista.
Valor de retenção de INSS e líquido incorretos	A IN SRF nº. 971/2009 dispõe acerca de situações em que é prevista a redução na base de cálculo do INSS, e o registro foi realizado pelo valor bruto do documento fiscal.
Valor de retenção e líquido incorretos – Empresas	A empresa foi desenquadrada do regime de tributação pelo Simples Nacional, mas ainda continuou a destacar alíquota em documento fiscal como se estivesse enquadrada; contribuindo para o registro inadequado por parte do executor do SIAFI.



optantes pelo Simples Nacional	A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe acerca da inaplicabilidade de retenção de impostos federais para empresas optantes pelo Simples Nacional, mediante apresentação de declaração ao ente pagador. Ainda assim, foi realizado registro da retenção de forma indevida.
--------------------------------	--

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Como já apresentado na “Restrição 112 – Erro no código do evento”, este elemento (evento) se relaciona com cada registro efetuado no SIAFI. A STN elaborou uma Tabela de Eventos padronizada para que certos registros pudessem ser realizados, inclusive por não contadores, apenas identificando o que cada evento registra (a débito e a crédito).

Pode ser observado por meio do Quadro 14, que a maioria dos registros que apresentaram não conformidades nessa restrição, foi decorrente de valor líquido e/ou valor de retenção; ou, ainda, por ausência de correto registro de desconto. Assim, podem ser destacados alguns pontos de forma a clarificar os itens apresentados:

- Valor líquido incorreto

O registro com valor líquido incorreto foi decorrente de valor registrado a menor do que o constante em documento fiscal, causando, talvez, por distração do executor. Também se verificou que o valor líquido (a pagar ao fornecedor) foi registrado incorreto por ausência de realização de retenção quando devido, seja de impostos federais ou municipais. Essa segunda “causa” de não conformidade apresentou contribuição da emissão incorreta da nota fiscal pelo fornecedor, uma vez que, embora a legislação exponha a obrigatoriedade de destaque dos valores de retenção em nota fiscal, nem todas as empresas o fazem; o que provavelmente contribuiu para a incorreção registrada.

- Retenção realizada indevidamente e valor líquido incorreto

Essa não conformidade foi causada pelo motivo inverso da última apresentada; teve origem na retenção realizada indevidamente, culminando em valor líquido também indevido. Os art. 117 e 118 da IN SRF nº. 971/2009 dispõem acerca de alguns itens (não exaustivamente) em que incide a retenção de INSS; e ambos os *caputs* referenciam a prestação de serviços, mediante cessão de mão de obra, ou seja, existe a

retenção desta contribuição apenas para serviços em que existe a cessão de mão de obra.

O art. 115 da referida IN conceitua cessão de mão de obra:

Art. 115. Cessão de mão de obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº. 6.019, de 1974.

Portanto, essa restrição ocorreu devido à retenção indevida de INSS em que não se constatou a prestação de serviços com cessão de mão de obra, pois se trata de serviços de treinamento e capacitação.

A restrição também foi verificada em decorrência de retenção indevida de ISS. A Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003 dispõe no art. 3º, acerca da retenção do imposto municipal no local do estabelecimento do prestador ou no local onde o serviço é prestado (tomador). Portanto, no caso de serviços de capacitação e treinamento, por exemplo; em praticamente 100% das vezes, o serviço é prestado no local do estabelecimento do prestador, em diversas ocasiões inclusive, em Estado diverso; e, assim, a retenção não é devida, cabendo ser feita pelo prestador de serviços ao fisco municipal onde se encontra sediado; e ao efetuar a retenção de ISS indevidamente, o executor do SIAFI incorre na não conformidade relacionada ao imposto e ao valor pago ao fornecedor, uma vez que o pagamento deveria ocorrer pelo valor não descontado deste imposto.

- Regularização de Ordem Bancária

A regularização de ordem bancária é efetuada quando, ao se efetuar um pagamento, pela impossibilidade de concretização do mesmo, seja por dados bancários ou CPF do beneficiário incorretos, por exemplo, esse pagamento retorna e vai compor uma conta específica da instituição pagadora.

Desse modo, se faz necessária a regularização desses valores para se efetuar novamente o devido pagamento. Nesses casos, cada pagamento é vinculado a um determinado CPF, e no momento da regularização, assim deveria ser realizado, cada valor relacionado ao seu correspondente beneficiário, identificado por meio do CPF. No entanto, se verificou que algumas regularizações foram realizadas de forma

genérica, ou seja, com a utilização de apenas um CPF, se efetuou a devolução de vários valores, correspondentes a outros beneficiários.

- Valor de retenção e líquido incorretos – Empresas optantes pelo Simples Nacional

A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe, no art. 4º, acerca de entidades desobrigadas à retenção da retenção dos impostos e das contribuições federais, inclusive de empresas optantes tributadas segundo o regime do Simples Nacional (Inciso XI). Assim, desde que enquadradas neste regime, e, mediante a entrega de declaração dessa opção (conforme art. 6º), não se deve efetuar as correspondentes retenções.

Em alguns documentos analisados, foi verificado que, mesmo sendo optante pelo Simples Nacional, houve a retenção de tais impostos e contribuições. Felizmente, essa situação é rara de acontecer, principalmente, porque o mais comum é a empresa enquadrada não enviar a declaração conforme disposto pela legislação.

Em outras situações, porém, verificou-se o contrário: empresas desenquadradas do regime do Simples Nacional, obrigadas, portanto, a destacarem os impostos com tributação normal, continuarem a destacar (mais precisamente o imposto municipal), como se ainda estivessem sob o regime especial de tributação. Esse fato, quando não atentado pelo executor da liquidação da despesa, induz ao erro na retenção, exatamente o que foi verificado na análise.

Assim que detectada tal irregularidade, a empresa foi imediatamente avisada formalmente, por meio de correio eletrônico, quanto à incorreção e necessidade de conformidade com a lei.

- Valor de retenção e valor líquido incorreto

Ao analisar os documentos referentes ao período de estudo, verificou-se incorreção no valor contabilizado por evento, culminando em valor de retenção e valor líquido registrado de forma incorreta, agrupados em cinco situações.

As três primeiras situações se referem à aplicação da IN SRF nº. 1.234/2012. A primeira não conformidade destas, originou-se da liquidação de duas notas fiscais distintas, uma de produto e outra de serviços, utilizadas sobre o mesmo objeto (manutenção de veículos com reposição de peças). Sobre a nota fiscal de peças deveria ser retido o percentual de 5,85% (produtos) e sobre a nota fiscal de serviços caberia a retenção de percentual igual a 9,45% (demais serviços). Ao invés

disso, foi aplicado 5,85% sobre o somatório de ambas as notas fiscais, ao interpretar que seria serviço com emprego de materiais, previsto pela legislação.

A segunda não conformidade teve origem em liquidações de serviços de limpeza e conservação com emprego de materiais, em que a IN prevê a retenção de 5,85%, mas, ao invés disso, vários registros foram realizados, desconsiderando-se o fornecimento dos materiais/equipamentos e aderindo à retenção de 9,45%, correspondente aos demais serviços. Cabe destacar que, embora previsto em lei e formalizado por meio de contrato, até mesmo algumas empresas parecem desconhecer a legislação, apresentando documentos fiscais com destaque de impostos incorretos.

A terceira não conformidade, ainda relativa a valor de evento em relação à IN SRF nº. 1.234/2012, se refere a não aplicação de isenção de PIS e COFINS para alguns produtos, como livros adquiridos no mercado interno e água mineral, segundo classificação fiscal apontada pela legislação. Para esses e outros produtos previstos, a alíquota de retenção deve ser de 2,2% (apenas IR e CS), no entanto, houve retenção de 5,85% ao considerar todos os impostos para produtos em geral.

- Valor bruto incorreto por ausência de código de glosa/retenção realizada sobre o valor descontado

Em algumas situações, o valor emitido em documento fiscal não corresponde exatamente ao valor a ser pago à empresa fornecedora de produtos ou prestadora de serviços. Isso acontece por entrega de produtos em desacordo com o edital (a entidade pública não pode aceitar o material), ou no caso de não execução do contrato de serviço, conforme contratado (falta de funcionários ou materiais).

Assim, o correto nesses casos, é que o fornecedor emita o documento fiscal (ou novo documento), considerando tais descontos (relativos às mercadorias efetivamente recebidas pela administração pública). No entanto, caso a empresa não emita novo documento, o registro deve ser efetuado da seguinte maneira: (i) primeiro registra-se o valor pelo documento fiscal (bruto), conforme princípio do registro pelo valor original, (ii) em campo específico, realiza-se o desconto por meio de um código de glosa também específico, relativo a cada tipo de produto (consumo, almoxarifado ou permanente) ou serviço adquirido pela entidade. Assim, o valor pago será o bruto registrado, menos o desconto e as retenções (caso haja). Ainda cabe destacar que, quando

houver retenção, essa deve ser efetuada sobre o valor bruto, constante em documento fiscal, e não pelo valor descontado a glosa.

Foi verificado, no entanto, que alguns lançamentos foram registrados por valor diverso do documento fiscal, já considerando o valor a ser descontado; e, além disso, em alguns casos com retenção, o valor retido incidu indevidamente sobre o valor descontado, ao invés da utilização do valor bruto como base de cálculo.

- Valor bruto incorreto

Verificou-se, em algumas (raras) exceções, que o valor de despesa relativa a auxílios pagos foi efetuado em valor diferente do autorizado. Os processos de auxílio são compostos por uma série de documentos compreendendo memorandos, comprovantes de pagamentos efetuados (pelos quais se solicita o pagamento), e outros dados julgados necessários, conforme a legislação, para a regular comprovação da despesa efetuada; e, exatamente por atender à legislação, nem sempre o valor incorrido nessas despesas é totalmente “ressarcido”, divergindo do valor constante em documento fiscal que dá suporte para tal despesa.

O valor pago, portanto, deve considerar a efetiva autorização de pagamento e não apenas o valor da despesa apresentado em documento fiscal. Quando detectadas tais não conformidades, as mesmas foram corrigidas de forma a constarem efetivamente pelo valor autorizado.

- Empenho de restos a pagar liquidado incorretamente

Os empenhos podem conter um ou mais subitens de elemento de despesa, conforme material ou serviço. Por exemplo, em um determinado empenho de materiais, uma empresa pode fornecer material de expediente (3339030-16) e material laboratorial (3339030-35), portanto, embora sejam materiais, possuem características, aplicações e destinações completamente diferentes, e, conseqüentemente, devem ser registrados sob classificações também distintas.

Conforme já explanado em outras oportunidades, quando se refere a empenho liquidado no exercício em que foi emitido, o SIAFI faz a vinculação com o saldo nos subitens e não há possibilidade de liquidação em subitens diversos do empenhado. No entanto, quando se trata de empenho relativo a restos a pagar, o sistema não faz essa vinculação; o que torna o registro passível de erro.

E ao analisar os registros efetuados no período investigado, por algumas vezes, foi verificada a liquidação de empenho de restos a pagar em subitens diversos do emitido no respectivo empenho, constatando-se que não houve atenção à origem do empenho quando da realização da liquidação.

- No pagamento de impostos e/ou contribuições em atraso devem ser calculadas multas e juros devidos

Essa não conformidade foi constatada pelo equívoco no valor de retenção das contribuições previdenciárias (INSS). Conforme parâmetros legais apresentadas no modelo aplicado para realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão (seção 4.3), ao se realizar o recolhimento em atraso, devem-se calcular multa e juros (se devidos), que serão recolhidos juntamente com o principal. No próprio sítio eletrônico da Receita Federal, existe uma página em que se colocam os dados relativos ao recolhimento em atraso, e o valor de multa e juros são calculados pelo sistema. O que se verificou (em raras exceções), é que foi realizada a retenção para recolhimento em atraso, sem o devido cálculo da multa.

- Valor de retenção de INSS e líquido incorretos

Dentre os demais assuntos acerca do recolhimento da contribuição previdenciária, deve-se observar a IN SRF n.º. 971/2009, que também disciplina acerca da apuração da base de cálculo, e, da redução para alguns serviços com características específicas, conforme o art. 121 e 122:

**Art. 121.** Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, **discriminados no contrato e na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, **não integram a base de cálculo da retenção**, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou

o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

**Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:**

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e **80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.** (grifo da pesquisadora)

Assim, para os serviços continuados, em que há utilização de materiais e equipamentos, estes não integram a base de cálculo. Isso ocorre pela interpretação de que o imposto incide sobre o serviço que é disponibilizado, em que há a cessão de mão de obra. No entanto, em alguns casos foi verificada a ausência de aplicação desse dispositivo legal no registro, embora destacado em nota fiscal; sendo, posteriormente, corrigido pela conferência.

- Valor de retenção e líquido incorretos – empresas enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional

A não conformidade neste quesito foi encontrada em duas situações distintas. A primeira situação ocorreu devido a uma empresa encontrar-se enquadrada sob o regime de tributação do Simples Nacional (regime amparado pela LC nº. 123/2006), e a inaplicabilidade do art. 4º, inciso XI e do art. 6º da IN SRF nº. 1234/2012, em que prevê a não retenção de impostos e contribuições sobre as empresas do Simples Nacional que, adequadamente, emitirem a declaração informando essa condição.

Assim, a retenção foi realizada indevidamente, sendo corrigida na sequência. A ocorrência de retenção indevida por enquadramento do Simples Nacional foi verificada em raras exceções, cabendo destacar que, ao contrário, muito comumente encontrada, é a situação de a empresa enquadrada sob este regime, por desconhecimento da legislação, não emitir a declaração disposta pela legislação, ou a emite em desacordo com a norma.

A segunda situação verificada foi o desenquadramento de opção pelo regime de tributação do Simples Nacional de fornecedor, sendo que o mesmo continuou a emitir os documentos como se ainda o fosse, ou, mais especificamente, continuou a destacar a alíquota de ISS de 2,75%, previsão apenas para as entidades enquadradas sob o regime especial de tributação. Por qualquer motivo que seja, desatenção ou outro fator; um erro registrado pela emissão indevida do documento fiscal, como em algumas outras situações, contribuiu para que o executor do registro no SIAFI efetuasse-o de forma inadequada.

Implicações: não conformidades nesse campo impactam na execução financeira e contábil, devido ao valor líquido e de retenções incorretos, ou ausência de valor glosado. Além disso, restringe a transparência dos dados relativos à contabilidade, e, ainda, causam o descumprimento das legislações, em caso de retenções indevidas; e, em todos os casos, gera bastante retrabalho para as devidas correções.

#### *k) Restrição 118 – Falta de retenção de tributo e/ou contribuição*

Essa não conformidade se refere à ausência de retenção de imposto ou contribuição quando, segundo a legislação, deve ser realizada. As situações que originaram tal não conformidade foram:

- Ausência de retenção de impostos federais



Essa não conformidade foi verificada em raras exceções, e, portanto, se presume que ocorreu por falta de atenção no momento do registro; uma vez que não houve repetência da incorreção. Segundo a IN SRF nº. 1.234/2012, como já apresentada, em caso de a empresa fornecedora não estar enquadrada em algum caso de não retenção, isenção ou alíquota zero, os impostos e contribuições devem ser retidos e recolhidos; o que não foi verificado em documento específico registrado no SIAFI, procedendo-se a retenção de 9,45% relativamente a demais serviços (serviços gráficos, no caso específico) conforme disposto pela legislação.

- Ausência de retenção de impostos federais para empresas optantes pelo Simples Nacional, sem o envio da declaração correspondente.

As empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme apresentado anteriormente, estão entre as entidades que possuem o “benefício” de não retenção dos impostos e das contribuições federais ao fornecerem materiais ou prestarem serviços para órgãos públicos. No entanto, para isso, devem enviar, juntamente com o documento fiscal, a declaração que evidencie tal enquadramento.

O procedimento comum até a realização desta análise dos documentos na instituição em foco, de forma mais pormenorizada é de que o responsável pela liquidação dos documentos fiscais entrasse em contato com o fornecedor e solicitasse a declaração quando esta estivesse ausente ou incorreta; como forma de não prejudicar o fornecedor. No entanto, devido ao grande volume de retrabalho e exigência de tempo para tal procedimento, iniciou-se o procedimento de não entrar mais em contato com o fornecedor, e simplesmente efetuar a retenção conforme a legislação; e, em caso da tentativa de reaver o valor, o próprio fornecedor deve solicitar o ressarcimento junto aos órgãos fiscais.

Assim, em desacordo a esse novo procedimento, embora por raras vezes, foi verificado o registro da liquidação de empresa enquadrada no regime do Simples Nacional sem a devida declaração emitida, e sem realização da retenção dos impostos federais. Desse modo, conforme repassada a orientação, inexistindo a declaração conforme disposto pelo art. 6º da IN SRF nº. 1.234/2012, foi efetuada a retenção de todos os impostos e contribuições devidas.

- Ausência de retenção de impostos municipais.

A aplicação da lei de ISS e, conseqüentemente, do procedimento de retenção do imposto municipal, em princípio parece ser a mais complexa diante do fato de que cada município possui, dentro de alguns limites, poder para disciplinar o imposto, casos de retenção ou isenção; exigindo atenção e tempo do executor para visualização e entendimento do que está disposto para cada município. Essa não conformidade foi verificada em duas situações distintas, conforme descritas a seguir.

A Lei Complementar nº. 116/2003 é uma lei federal que disciplina algumas questões relativas ao imposto municipal e, em seu art. 3º, apresenta vinte e dois incisos, dispondo que, devido a característica do serviço ser efetuado no local do tomador do serviço, se deve proceder com a retenção para o município em que o serviço está sendo prestado. Em alguns registros verificados no período analisado, foram prestados serviços de instalação e montagem de estruturas temporárias (palcos, *stands* e outros artefatos), e, por algum motivo, não houve a retenção devida (para o município em que o serviço foi prestado).

Outra situação verificada foi em relação a serviço de copeiragem, prestado por empresa sem qualquer benefício de imposto ou contribuição, em que o imposto municipal não foi retido. Essa situação, muito provavelmente, teve como contribuição o fato de a empresa não ter destacado todos os impostos, conforme determina a legislação. Obviamente existe a necessidade de orientação e conhecimento por parte do executor em discernir quando se deve realizar uma respectiva retenção ou não; mas, com certeza, o documento gerado incorretamente contribui para tal ocorrência.

Implicações: essa não conformidade gera incorreção na execução contábil e financeira e descumprimento da legislação.

### **4.3.3 Análise das não conformidades em Ordem Bancária (OB)**

O procedimento de registro da ordem bancária em si não é complexo, no entanto, faz-se necessário que todo o procedimento realizado anteriormente relativo à emissão de empenho e liquidação tenha sido efetuado de forma correta. Além disso, exige do responsável por essa atividade, o controle do fluxo de caixa para melhor gerenciamento das despesas a serem pagas, além de controle quanto aos prazos de pagamentos de fornecedores, e quanto ao prazo de recolhimento de impostos e contribuições devidos.

As não conformidades resultantes da análise deste documento, observadas no período e na instituição foco do estudo, podem ser visualizadas no Quadro 15, conforme segue.

Quadro 15 - Não conformidades encontradas na análise de Ordens Bancárias nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas a Ordem Bancária (OB)</b>
209	ERRO NO PREENCH. DO CÓD. DO BCO. DO FAVORECIDO
210	ERRO NO PREENCH. DO CÓD. AGÊNCIA DO FAVORECIDO
211	ERRO NO PREENCH. DO CÓD. DA C/C DO FAVORECIDO
215	ERRO NO PREENCH. DO VALOR LÍQUIDO DO DOC.
216	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO
217	ERRO NO CÓDIGO DO EVENTO
218	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO INSCRIÇÃO 1
220	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICAÇÃO 1
222	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Os códigos cadastrados no SIAFI para a emissão da OB compreendem 22 tipos de restrições, em números não sequenciais de 203 a 251, dentre esses foram encontradas não conformidades em 9 deles, detalhados na sequência.

*a) Restrição 209 – Erro no preenchimento do código do banco do favorecido*

Nos documentos analisados, na maior parte das vezes, essa não conformidade esteve associada à incorreção em pagamentos de auxílio financeiro a bolsistas e/ou estagiários, em decorrência de vários programas de assistência estudantil oferecidos pela instituição.

Essa incorreção tem origem no fato de que a maioria dos bolsistas e estagiários está sob o primeiro contato com uma atividade remunerada, em forma de auxílio financeiro, e, conseqüentemente, é a primeira vez que lidam com dados bancários, e, assim, quando solicitados, não informam os dados corretamente para as coordenadorias responsáveis.

Em outras situações, esses alunos fornecem dados bancários de pais ou responsáveis sem saber que, caso os dados bancários não estejam vinculados diretamente aos seus CPF, esses pagamentos são automaticamente devolvidos pelo sistema bancário.

Outra situação bastante comum, verificada nas divergências relacionadas ao código do banco, ocorreu no pagamento de diárias aos servidores em função de suas atividades. Na maior parte, essas divergências não ocasionam a devolução dos valores, pois se efetua o pagamento em dados bancários válidos; no entanto, diverge pelo cadastrado do próprio Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP).

Outra situação ainda foi apresentada como origem da divergência do código do banco na realização de pagamentos. O procedimento padrão estabelece que, quando informado pelo fornecedor em documento fiscal, o executor do SIAFI deve adotar tais dados para melhor gestão de recursos por parte do credor, inclusive com a realização de cadastro no sistema, se assim for necessário. No entanto, por vezes foi verificado pagamento com código divergente daquele solicitado pelo fornecedor em documento fiscal. Embora geralmente essa situação não gere devolução do pagamento efetuado, vai de encontro com o procedimento adotado pela instituição.

Cabe destacar que, quando identificadas devoluções de Ordens Bancárias em decorrências de dados incorretos, os dados foram excluídos do sistema para evitar a possibilidade de novo pagamento com dado equivocado.

Implicações: essa não conformidade gera incorreção na execução financeira, pois o sistema bancário não permite o pagamento com o número do banco divergente, gerando assim, retrabalho em decorrência da necessidade de ratificação do pagamento. Quando se refere a pagamento com dados divergentes do solicitado pelo fornecedor, incorre-se em descumprimento com procedimento padrão adotado na instituição, mas o pagamento é realizado normalmente.

#### *b) Restrição 210 – Erro no preenchimento do código da agência do favorecido*

Ao analisar os documentos, a restrição relativa ao código da agência do favorecido registrado de forma incorreta foi verificada em documentos similares à restrição relativa ao código do banco, embora

nem sempre esteja correlacionada, ou seja, encontrada no mesmo documento.

Assim, a restrição relativa ao preenchimento incorreto do código de agência ocorreu devido a algumas circunstâncias, apresentada nos tópicos a seguir:

- dados divergentes, cadastrados no SCDP e o respectivo dado utilizado para efetivação da ordem bancária, as vezes com devolução do crédito;
- no pagamento de auxílios financeiros a bolsistas e estagiários, às vezes, o pagamento ratificado ocorreu com os mesmos dados incorretos;
- no pagamento de fornecedor com dado divergente do solicitado pelo mesmo em documento fiscal; e
- no ressarcimento de auxílio alimentação a servidor, decorrente de ausência de pagamento por meio da folha de pagamento.

Cabe destacar que a maioria das não conformidades foi verificada em relação à divergência dos dados de pagamento e em relação ao cadastrado no SCDP, bem como os dados utilizados para pagamento de auxílio financeiro a estudantes.

Implicações: essa não conformidade gera incorreção na execução financeira em decorrência da necessidade de ratificação do pagamento. Relativamente ao pagamento com dados divergentes do solicitado pelo fornecedor, há a inaplicabilidade de procedimentos adotados pela instituição, além de poder causar descontrole nos recebimentos para o fornecedor.

### *c) Restrição 211 – Erro no preenchimento do código da C/C do favorecido*

Como descrito nas restrições relativas ao código do banco e da agência do favorecido, também na restrição do código da conta corrente, as inconsistências seguiram o mesmo padrão já elencado nas restrições anteriores. No entanto, conforme já exposto, os três tipos de restrições nem sempre ocorrem simultaneamente, no mesmo documento.

Implicações: essa não conformidade gera incorreção na execução financeira em decorrência da necessidade de ratificação do pagamento e relativamente ao pagamento com dados divergentes do solicitado pelo fornecedor, pode causar descontrole nos recebimentos para o fornecedor, mas para a instituição pública o pagamento é realizado normalmente.

*d) Restrição 215 – Erro no preenchimento do valor líquido do documento*

Essa não conformidade nos documentos analisados apresentou diversas origens, conforme descritas a seguir:

Valor pago a maior em:

- registro divergente do documento fiscal, às vezes por digitação trocada de números;
- no pagamento de diária, o próprio sistema calcula as diárias a serem pagas relativamente à quantidade de dias e local para onde o servidor vai viajar. Em rara exceção, ao ser preenchido no SCDP, local diverso do que ocorreu a viagem, o sistema, automaticamente, calculou valor indevido a maior;
- retenção realizada em percentual menor do que o devido pela legislação; como nos casos de serviços de limpeza e conservação com emprego de materiais e equipamentos, em que a IN SRF nº. 1.234/2012 disciplina a retenção de 5,85% sobre a base de cálculo e, por vezes ocorre confusão por parte dos executores ao reterem 9,45%, considerando o percentual para demais serviços;
- ausência de retenção quando a legislação, federal ou municipal determinava a aplicação de retenção na fonte;
- algumas ocasiões há que se proceder desconto em relação ao documento fiscal devido à entrega de material em desacordo com o edital (devolvido), ou na inexecução parcial de algum serviço, seja por falta de materiais ou pessoas, previsto em contrato. A IN SRF nº. 1.234/2012 determina que, caso o fornecedor não emita novo documento fiscal com o valor correto, deve-se efetuar a glosa e o valor retido será sobre o total do documento fiscal. E, em alguns casos houve a retenção sobre o valor, considerando o desconto, enquanto deveria ter ocorrido sobre o valor total do documento fiscal.
- divergência entre valor solicitado para auxílio moradia e o efetivamente autorizado por meio de parecer do departamento de recursos humanos.

Valor pago a menor em:

- retenção realizada indevidamente, em casos que a legislação prevê isenção, não incidência ou inaplicabilidade;

- retenção realizada a maior do que o devido, como em caso de aplicação de alíquota de ISS maior do que o previsto em legislação municipal;
- valor pago a menor do que solicitado em memorando, relativo a auxílio a estudante (ou o valor está correto e o documento emitido incorretamente);
- valor calculado e pago a menor em bolsa pesquisa.

Cabe destacar que, assim que foram detectadas as inconsistências, procedeu-se com as devidas regularizações, o que exige disponibilidade de tempo e consiste em retrabalho.

Implicações: o valor líquido incorreto gera incorreção na execução financeira e contábil do ente público, além de retrabalho e pode gerar, inclusive, descumprimento da legislação (no caso de retenções ausentes ou inadequadas).

#### *e) Restrição 216 – Erro/insuficiência no campo observação*

As não conformidades relativas a essa restrição foram identificadas relativamente a erro de histórico em relação ao número correto do documento fiscal, destino de viagem realizada, competência correta da execução dos serviços, descrição diversa de unidade (campus) em relação à despesa realizada. A grande maioria, porém, decorreu de informações insuficientes como:

Nos casos de pagamentos de liquidação de documentos fiscais, foram verificados:

- ausência de competência do respectivo pagamento, considerando que muitos pagamentos, especialmente de serviços, são realizados em data posterior ao da competência dos serviços prestados;
- ausência de número de contrato em serviços continuados, bem como os casos de repactuação com períodos correspondentes, sendo que tais informações auxiliam no controle das parcelas executadas e pagas;
- ausência de discriminação de informações relevantes para aplicação de retenção, como o trajeto em serviços de transporte (implica a retenção ou não de ISS);
- ausência de descrição da aplicação de materiais e equipamentos na prestação de serviços de limpeza e conservação (implica diferenciação na retenção de impostos e contribuições federais);

- ausência de dados relevantes no pagamento de despesas com faturas de água (número de hidrômetro, matrícula), energia elétrica (unidade consumidora);
- ausência de detalhamento dos casos de multas, encargos acrescidos, situações relativas a descontos ou glosas;
- em caso de pagamentos de auxílio moradia ou ajuda de custo deveria constar a discriminação do documento que suporta a confirmação de tal despesa, bem como a devida competência dos auxílios, e o nome do beneficiário;
- ocorrência de confusão entre o número do contrato e o número do pregão (modalidade de licitação), informados no histórico; e outros.

Nos casos de pagamento de auxílios financeiros, foram verificados:

- ausência de descrição do tipo de benefício dentre os tantos existentes e oferecidos pela instituição, mediante programas do governo federal, como aluno monitor, estagiário, bolsistas, pesquisador, mediante os benefícios como vale transporte, ajuda de custo, bolsa e outros, contribuindo para o controle e transparência das despesas pagas.
- ausência de histórico completo quanto aos casos em que ocorre o pagamento em valor divergente do solicitado, evitando que o processo apresentasse um pagamento diferente do valor solicitado em memorando, bem como para os complementos e ratificações de pagamentos;
- ausência ou inadequações no preenchimento da competência dos benefícios, como em pagamentos de auxílio-bolsa e vale transporte (o auxílio de bolsa é pago após o mês de competência e o vale transporte é pago para o mês em que ainda serão realizadas as atividades), e essas questões nem sempre são devidamente apresentadas.

Nos casos de pagamento de suprimento de fundos, foram verificados:

- ausência de dados que complementarizam esse tipo de pagamento, como data de concessão, data de aplicação, tipo de despesa (consumo ou serviço).

Nos casos de pagamento de passagens e diárias, foram verificados:

- na concessão de diárias, o próprio sistema gera um histórico apresentando dentre outras informações, o número de diárias concedidas; no entanto, quando se trata de complementação de pagamento para os casos de prorrogação de viagem, o pagamento



complementar traz a informação de pagamento de “0 (zero)” diárias, não conforme com a essência do pagamento. Cabe destacar que essa é uma limitação do próprio sistema.

Nos casos de pagamento de taxas, seguros, licenças, foram verificados:

- ausência de dados relativos ao número dos documentos originários de tais pagamentos, bem como em relação à discriminação das respectivas taxas como nº de ART, nome do engenheiro e o campus relacionado;
- ausência de dados complementares, como número e data de emissão do documento de seguros, licenciamentos, certidões.

Este campo, assim como ocorreu nos demais documentos emitidos, foi motivo de um número significativo dentre as não conformidades encontradas, pois são vários os dados que podem ser descritos no histórico do documento para maior completeza do registro. Um histórico bem estruturado, com todas as informações pertinentes, como número e data de emissão da mesma, parcela do pagamento, descrição do serviço, material, benefício, desconto, enfim todos os dados necessários para que qualquer interessado tenha todas as informações ao alcance; dispensando trabalho de busca de processos e investigação do registro efetuado.

Implicação: essa não conformidade afeta a transparência da despesa pública, deixando o registro incompleto.

*f) Restrição 217 – Erro no código do evento*

Não houve exatamente erro no código do evento, mas o registro de NS efetuado equivocadamente por limitação do próprio SIAFI, uma vez que o sistema não possui código de glosa para material de consumo imediato, sendo necessário o registro do valor líquido a ser pago diretamente, sem a glosa, pois não haveria código para o desconto de forma adequada.

Implicação: essa não conformidade não afeta exatamente o documento de Ordem Bancária e a execução financeira, pois o código de glosa serve para ajuste do lançamento da NS, não aparecendo na OB; no entanto, de certa forma, deixou-se de registrar o código adequado relativo ao evento de glosa, um procedimento contábil e de transparência.

*g) Restrição 218 – Erro no preenchimento do campo inscrição*

Essas restrições são advindas da utilização de empenho, fonte de recursos ou vinculação de pagamento incorreto. Foram verificadas nos documentos analisados, com as seguintes origens:

- Pagamento de despesas com aquisição de mercadorias, com empenho de campus diverso do recebedor da mercadoria

Essa situação é rara de encontrar porque cada Campus controla seu orçamento, e, diante da utilização de orçamento por outra unidade, este não poderá mais ser utilizado. O que pode acontecer é determinado crédito ser “emprestado” a outra unidade para posterior devolução.

- Pagamento de despesas de taxas

Também decorrente de raras exceções. Foi emitido um empenho de forma genérica para pagamento de taxa. Com esse empenho foi pago taxa de licenciamento de automóvel e taxa relativa a licenciamento ambiental; ou seja, ambas as taxas são devidas para o mesmo órgão estadual. No entanto, possuem objetivos diferentes, e por isso, deveria ter sido utilizado empenho específico para cada situação.

- Pagamento de despesas de auxílios financeiros

Nesse grupo de pagamentos, relativos a auxílio financeiro (bolsistas, pesquisador), de estagiário, foi onde se encontrou o maior volume de inconsistência deste tipo de restrição. Foram utilizados empenhos de bolsista para pagamento de estagiário (e vice-versa), para pagamento de auxílio pesquisa; e, devido a esses tipos de empenhos pertencerem à natureza de despesas diferentes, culminam em não conformidades em outras restrições também.

Embora não influencie a natureza de despesa, também se verificou utilização de empenhos de um campus para pagamento de auxílio financeiro a bolsistas de outros campus, ou departamentos diversos.

Implicação: essa não conformidade acarreta incorreção no controle e na execução orçamentária e contábil, além de não apresentar dados fidedignos na prestação de contas e quanto à transparência das despesas públicas.

#### *h) Restrição 220 – Erro no preenchimento do campo classificação*

Essa não conformidade se refere relativamente à natureza de despesa e elemento de despesa. Conforme comentado na restrição 218, um equívoco na utilização de empenho pode, naturalmente, influenciar

na inconsistência de outros dados. Nas não conformidades elencadas na sequência, no Quadro 16, essa característica será evidenciada.

Quadro 16 - Não conformidades na natureza de despesa e/ou no elemento de despesa

	<b>Registrado</b>	<b>Correto</b>	<b>Observações</b>
<b>Não conformidade no elemento de despesa</b>	3339030-21	3339030-07	Material classificável como produtos alimentícios pago com empenho emitido com elemento de despesa relativo a produto de copa e cozinha.
	3339039-22	3339039-48	Pagamento de inscrição de servidores em eventos direcionados à sua área de trabalho, empenhado como despesas para manutenção de congressos, conferências e outros eventos.
	3339039-22	3339039-12 / 3339039-14	Pagamento de locação de máquinas e equipamentos ou bens móveis, com empenho de serviço utilizado na instalação e manutenção de exposições, congressos, conferências e afins.
	3339030-25 / 3339030-16	3339030-25 / 3339030-16	O valor liquidado em relação a cada elemento de despesa diverge do valor empenhado originalmente por se tratar de empenho de Restos a Pagar, pois o SIAFI não vincula e não bloqueia o registro quando se trata desse tipo de empenho.
	3339030-17	3339030-16	Material empenhado como material de processamento de dados, enquanto deveria ter sido classificado como material de expediente.
	3339039-16	3339039-14	Locação de bens móveis (como materiais e diversas estruturas temporárias para eventos) os quais podem ser alocadas no

			elemento de despesa específico para tal finalidade.
	3449052-28	3449052-04	Material permanente de medição empenhado como máquinas e equipamentos de natureza industrial.
<b>Não conformidade na natureza de despesa e no elemento de despesa</b>	3339036-07	3339018-01	Pagamento de bolsa a estudante com empenho relativo a estágio.
	3339018-01	3339020-01	Pagamento de auxílio a pesquisador com empenho relativo a auxílio bolsa a estudante.
	3339039-45	3339030-04	Aquisição de carga para extintor. Devem ser realizados dois empenhos, um relativo à carga de pó e outro para serviços de recarga e teste.
	3339039-79 / 3339039-16	3339037-04 / 3339037-01	Serviço terceirizado com locação de mão de obra, como zeladoria e manutenção de bens imóveis; e carregadores devem ser empenhados na natureza de despesa correspondente a esse tipo de serviço.
	3339039-16	3449052-51	Pagamento relativo à aquisição de bens não incorporáveis a imóveis com empenho de serviços de manutenção de bens imóveis.
	3339039-05	3339030-44	Pagamento relativo à aquisição de materiais de identificação com empenho classificado como serviço técnico.

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Como pode ser verificado por meio dos dados apresentados no Quadro 16, nem sempre é fácil efetuar a classificação da despesa. Algumas vezes, ainda, uma classificação escolhida serve, mas há outra mais específica, devendo-se, portanto, adotar a mais específica. Em várias ocasiões, o empenho é feito com a classificação não adequada porque está vinculado ao cadastro realizado no processo licitatório.

Cabe destacar, no entanto, que, embora os responsáveis pelo procedimento de licitação tenham conhecimento acerca de classificação orçamentária e contábil, esta não é sua função precípua; cabendo este trabalho ao departamento de contabilidade da instituição ou a algum servidor desta área específica.

No caso de empenho relativo à inscrição em eventos, por exemplo, em princípio parece caber ambas as classificações: com elemento de despesa 22 (exposições, congressos e conferências) ou com elemento 48 (serviço de seleção e treinamento). No entanto, o primeiro trata de despesas para manutenção de exposição, congresso e afins; enquanto a última classificação está relacionada a serviços prestados nas áreas de instrução e treinamento profissional, ou seja, mais específico para o objeto de despesa que se deseja executar.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção no controle e na execução orçamentária e contábil, além de não apresentar dados fidedignos quanto à realização das despesas públicas.

*i) Restrição 222 – Erro no valor contab. por evento indicado*

A maior parte dessa restrição adveio da realização de retenção de impostos, especialmente ISS, em percentual divergente do que tratam as leis municipais. Essa questão decorre, certas vezes, do destaque incorreto em documento fiscal, por parte dos fornecedores, influenciando uma parte de executores que, talvez, não possua conhecimento ou segurança o suficiente em relação à matéria tributária para questionar e realizar tais tarefas de forma diferente do constante em documento fiscal.

A legislação municipal pode variar de um município para outro, e, provavelmente, tal complexidade seja origem de retenções realizadas a menor ou a maior em relação à legislação de cada município; o que acarreta também, lançamento de valor líquido (a pagar ao fornecedor) incorreto.

Em outras vezes, poucas ocasiões, também se verificou limitação do sistema, uma vez que não possui código de glosa para aquisição de material de consumo; obrigando o registro diretamente pelo valor líquido a pagar; e não pelo valor bruto com o devido desconto, impactando na transparência do registro.

Em outras situações, ainda, verificou-se a ausência de retenção, como nos serviços com locação de equipamentos e montagem destas estruturas, o que acarreta a retenção do imposto municipal, uma vez que

há a prestação de serviços. Em contraponto, em uma prestação de transporte intermunicipal, a legislação municipal de Florianópolis prevê a não retenção para esse tipo de serviço (é cabível apenas para serviço de transporte municipal), e foi verificada a retenção.

Implicação: a utilização de valor incorreto a um determinado evento acarreta incorreção na execução contábil e financeira, em que legislações são descumpridas ou não cumpridas a rigor; além de ocasionarem retrabalho para as devidas retificações.

#### **4.3.4 Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)**

Os códigos de restrições cadastrados no SIAFI, relativos ao Documento de Arrecadação de Receitas Federais, compreendem um total de 19 restrições e, conforme pode ser observado no Quadro 17, destas, foram identificadas 8 na análise de documentos efetuados na pesquisa.

Quadro 17 - Não conformidades encontradas na análise de Documento de Arrecadação de Receitas Federais, nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas a Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)</b>
401	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR
410	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CÓD. DA RECEITA
411	ERRO NO VALOR DA RECEITA DO DARF
412	ERRO NO VALOR DA MULTA DO DARF
413	ERRO NO VALOR DOS JUROS DE MORA
414	ERRO NO TOTAL DA SOMA DOS CAMPOS
415	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO
418	ERRO NO CAMPO BASE DE CÁLCULO DE DARF

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

Esse documento é composto pelos impostos e contribuições federais IR, CSLL, PIS e COFINS, e o seu preenchimento exige conhecimento do SIAFI, bem como conhecimento da legislação tributária, incluindo, principalmente, a IN SRF nº. 1.234/2012, legislação que dispõe acerca das retenções de impostos e contribuições

federais a efetuarem-se sobre os pagamentos realizados por órgãos públicos a pessoas jurídicas. Na sequência, são apresentados os resultados encontrados para os documentos analisados:

*a) Restrição 401 – Erro no preenchimento do campo recolhedor*

Em rara exceção, foi encontrada divergência no preenchimento do campo recolhedor. O empenho de despesa para pagamento de serviços telefônicos é feito em nome da filial, no entanto, ao realizar o preenchimento, o executor do SIAFI alocou o CNPJ da matriz.

A inconsistência verificada nos documentos não gera a necessidade de efetuar um REDARF, pois a apuração dos impostos é centralizada na matriz, e é possível realizar o desconto da retenção adequadamente. No entanto, o mais correto seria a retenção com o CNPJ da matriz, de acordo com o empenho correspondente.

Implicação: essa não conformidade acarreta incorreção na execução contábil.

*b) Restrição 410 – Erro no preenchimento do código da receita*

As não conformidades relativas ao código de receita são apresentadas no Quadro 18, organizadas de forma a elucidar as incorreções e respectivas formas adequadas para os respectivos registros.

Quadro 18 - Incorreções no preenchimento do código de receita

<b>Código registrado</b>	<b>Código correto</b>	<b>Observações</b>
6175	6147	<b>Aquisição de mercadorias.</b> A IN SRF n°. 1.234/2012 dispõe que deve ser utilizado o código 6147 para aquisição de mercadorias em geral.
6190	6147	<b>Serviços de limpeza com fornecimento de materiais e equipamentos.</b> A IN SRF n°. 1.234/2012 disciplina que, para esse tipo de serviço, desde que previsto em contrato e destacado em nota fiscal, deve-se utilizar o código 6147; sendo o código 6190 devido para demais serviços (sem emprego de materiais e/ou equipamentos).

6147	8767	<b>Aquisição de água mineral e outros produtos em que não incide PIS e COFINS.</b> Para produtos com isenção, não incidência ou alíquota zero para PIS e COFINS, deve ser retido apenas IR e CSLL.
6190	6147	<b>Aquisição de revista (produto) por meio de assinatura.</b> Embora o empenho seja realizado como serviço de assinatura, a revista recebida é um produto adquirido sob contrato, de forma parcelada; e, portanto, devem ser retidos impostos federais relativos a mercadorias em geral.
6175	6147	<b>Serviço de energia elétrica.</b> Segundo a IN SRF nº. 1.234/2012, devem ser retidos impostos e contribuições federais sob o serviço de energia elétrica com o código 6147. O código 6175 é utilizado para retenção sobre passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros, bem como tarifa de embarque.

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Pode-se perceber que, exceto no primeiro caso, em que foi retido utilizando o código 6175 ao invés de 6147, para aquisição de mercadorias; todos os demais podem facilmente gerar dúvidas no momento do preenchimento. São situações em que deve ser verificada a execução do serviço com ou sem fornecimento de materiais, ou casos específicos de isenção de PIS e COFINS; ou seja, exigem conhecimento tributário por parte do executor do sistema, e análise das legislações correlatas.

Implicação: essa não conformidade acarreta incorreção na execução contábil e financeira, descumprimento da legislação, e exige a retificação por meio de REDARF, o que gera um retrabalho enorme com preenchimento do documento de retificação, coleta de assinaturas autenticadas dos órgãos envolvidos na retenção indevida, e entrega do documento junto à RBF.



c) *Restrição 411 – Erro no valor da receita do DARF*

As não conformidades relativas ao valor da receita podem ou não vir associados à utilização indevida do código de receita, restrição apresentada no tópico anterior. Algumas restrições encontradas nos documentos analisados podem ser visualizadas no Quadro 19, a seguir:

Quadro 19 - Não conformidades na aplicação de percentuais de retenção no preenchimento de DARF

% de retenção registrada	% de retenção correto	Observações
9,45%	5,85%	<b>Serviços de limpeza com fornecimento de materiais e equipamentos.</b> A IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe que para esse tipo de serviço, desde que previsto em contrato e destacado em nota fiscal, deve-se efetuar a retenção de 5,85% sobre a base de cálculo e não de 9,45%; sendo este último, percentual devido para demais serviços (sem emprego de materiais e/ou equipamentos). A diferença encontra-se na aplicação do IR, sendo de 4,8% para serviços em geral ou de 1,2% para serviços de limpeza com fornecimento de materiais; todos os outros impostos e contribuições continuam iguais (1,0 de CSLL; 0,65% de PIS e 3,0% de COFINS).
5,85%	2,2%	<b>Aquisição de água mineral e outros produtos em que não incide PIS e COFINS.</b> Para produtos com isenção, não incidência ou alíquota zero para PIS e COFINS deve ser retido apenas IR - 1,2% e CSLL – 1,0%, perfazendo a alíquota de 2,2% .
9,45%	5,85%	<b>Aquisição de revista (produto) por meio de assinatura.</b> Embora o empenho seja realizado como serviço de assinatura, a revista recebida é um produto adquirido sob contrato, de forma parcelada; e, portanto, devem ser retidos impostos federais, relativos a mercadorias em geral,

		ou seja, de 5,85%.
--	--	--------------------

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

O que se pode perceber, ao analisar os dados, é que, quando o fornecedor faz a emissão incorreta do documento, destacando percentuais indevidos, eleva a probabilidade de o executor efetuar o registro de forma equivocada, conforme foi observado nos casos de serviços de limpeza com fornecimento de materiais.

Outra não conformidade verificada, ausente no quadro anterior, e que também foi observada nos documentos, ocorreu nos casos de aquisição de mercadorias ou fornecimento de serviços, em que, por algum motivo, seja por entrega de material fora das especificações do edital ou inexecução parcial dos serviços, ao efetuar a glosa do documento, o valor retido foi calculado sobre o valor líquido; enquanto o correto seria sobre o valor bruto do documento fiscal (em caso de a empresa não emitir novo documento fiscal, correto).

A aquisição de revista por meio de contrato de assinatura também é outro ponto relevante a destacar. Embora o empenho seja realizado como serviço de assinatura, a nota fiscal é emitida como venda de mercadorias, uma vez que a revista é um produto, e assim deve ser tributado. Essa “inconsistência” entre a parte orçamentária e financeira gera dúvida, ocasionando a retenção de forma indevida.

Por último, ressalta-se outra não conformidade, acerca dos produtos com isenção de PIS e CONFINS. É fácil gerar confusão porque há produtos, como a água mineral, que tanto pode ser tributada pelo percentual de 5,85% se adquirida de industrializador ou importador, ou pelo percentual de 2,2%, quando adquirida de comerciantes atacadistas e varejistas. Essa característica do fornecedor pode ser verificada no cartão do CNPJ, por meio de consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Verifica-se, portanto, que o preenchimento adequado do valor da receita a ser recolhida exige conhecimento e aplicação de consultas e verificações por parte do executor do SIAFI.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução contábil e financeira, além de descumprimento da legislação; e também deve ser corrigida por meio de REDARF, gerando retrabalho com

preenchimento do documento de retificação, coleta de assinaturas autenticadas dos órgãos envolvidos na retenção indevida, e entrega do documento junto à SRFB.

*d) Erro no valor da multa do DARF*

Como destacado no modelo aplicado, raramente se faz necessário o cálculo de multa e juros incidentes sobre impostos e contribuições federais, porque o procedimento usual da instituição em foco é a realização de pagamento do prestador dos serviços, juntamente com o recolhimento dos impostos. No entanto, em rara exceção, o Imposto sobre a Renda devido, referente a serviço de pessoa física, calculado de acordo com a tabela progressiva do Imposto de Renda foi pago em atraso; e não houve cálculo da multa, procedendo-se a correção quando da verificação.

Implicação: assim como os demais itens de não conformidade do DARF, essa também exige correção por meio de REDARF junto à Receita Federal, bem como os demais procedimentos advindos dessa correção.

*e) Erro no valor dos juros de mora*

Conforme apresentado na restrição anterior, houve recolhimento de Imposto sobre a Renda em data posterior à data de pagamento de despesa ao prestador de serviços pessoa física. Como o pagamento se deu em meses posteriores ao do pagamento, além da multa, também deveriam ter sido calculados os juros sobre o recolhimento em atraso, sendo corrigido juntamente com o valor da multa.

Implicação: essa não conformidade também precisa ser corrigida por meio de REDARF junto à Receita Federal, culminando em todos os demais procedimentos advindos dessa correção, além de comprometer a adequada execução contábil e financeira.

*f) Restrição 414 – Erro no total da soma dos campos*

Essa restrição é de certa forma genérica, pois representa o somatório dos valores devidos relativamente ao recolhimento dos impostos federais, mais multa e juros (se houver). Portanto, para todo recolhimento indevido em algum desses campos, automaticamente, é gerada uma inconsistência no campo de total.

Assim, de forma resumida acerca do que já foi comentado nas três últimas restrições apresentadas, são elencados tópicos das não

conformidades decorrentes da aplicação equivocada do percentual retido sobre:

- produtos adquiridos como benefício de isenção de PIS e COFINS apresentaram retenção equivocada destas contribuições federais ocasionando valor retido a maior;
- serviços de limpeza com emprego de materiais em que deveria ser retido 5,85% sobre a base de cálculo e foi retido 9,45%, por não considerarem as particularidades do serviço executado;
- da ausência de aplicação de multa e juros quando do recolhimento em atraso, além de outras questões.

Implicação: todas as consequências advindas para as não conformidades do DARF se mantêm para essa restrição, com necessidade de correção do recolhimento junto à Secretaria da Receita Federal.

*g) Restrição 415 – Erro/insuficiência no campo observação*

As não conformidades verificadas quanto a essa restrição ocorreram por alguns motivos:

- decorrente de histórico contendo data de emissão da nota fiscal incorreta ou da ausência da mesma;
- em virtude da referência de número da nota fiscal incorreta ou, ainda, pela ausência da mesma;
- devido à ausência de informações acerca de desconto ou glosa relativo ao valor bruto da nota fiscal; e
- devido à emissão de histórico contendo a expressão “pagamento” ao invés de “retenção”, conforme procedimento adotado pela instituição foco da pesquisa.

Implicação: essa não conformidade não gera incorreção na execução contábil ou financeira, e também não precisa ser corrigida por meio de REDARF como as demais restrições, mas gera limitações quanto à transparência do registro efetuado.

*h) Restrição 418 – Erro no campo base de cálculo de DARF*

A restrição verificada em poucas ocasiões dentro da abrangência dos documentos analisados, referente à incorreção na base de cálculo do DARF, se deve à redução na base de cálculo indevidamente. Quanto à glosa do valor a ser pago ao fornecedor/prestador, caso não seja emitido novo documento fiscal com o valor correto a ser pago, o § 10 do art. 2º da IN SRF nº. 1.234/2012 dispõe que a retenção deve incidir sobre o

valor bruto da nota fiscal e não sobre o valor descontado, conforme verificado.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução contábil e financeira e descumprimento da legislação, sendo corrigida por meio de retificação junto à SRF.

#### **4.3.5 Análise das não conformidades em Guia de Previdência Social (GPS)**

As restrições cadastradas no SIAFI relativamente à Guia de Previdência Social (GPS) são compostas por 17 restrições e, conforme pode ser observado no Quadro 20, foram identificadas 6 na análise de documentos efetuados na pesquisa.

Quadro 20 - Não conformidades encontradas na análise de Guia de Previdência Social nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas à Guia de Previdência (GPS)</b>
456	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO COMPETÊNCIA
458	ERRO NO VALOR DA GPS
459	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO
465	ERRO DE PREENCH. NO CAMPO VALOR DO INSS
467	ERRO DE PREENCH. CAMPO ATM/MULTA/JUROS
469	RECOLHIMENTO INDEVIDO

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

A retenção e outras aplicações acerca da contribuição INSS são dispostas pela IN SRF nº. 971/2009. Na sequência são apresentados os resultados encontrados para os documentos analisados:

##### *a) Restrição 456 – Erro no preenchimento do campo competência*

Conforme explanado no modelo aplicado para a realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão, o campo competência deve ser preenchido com base no período (mês) de emissão do documento fiscal correspondente; sendo, devido o recolhido, até o dia 20 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal. Portanto, esse dado impacta diretamente no vencimento do recolhimento da contribuição previdenciária.

Foram identificadas poucas situações com não conformidades no preenchimento deste campo. A análise realizada no período de julho/2012 identificou o registro de documento fiscal relativo a serviço terceirizado em que a competência dos serviços correspondia ao mês de junho de 2012, ou seja, o serviço prestado foi no referido mês. No entanto, a emissão da nota fiscal ocorreu nos primeiros dias do mês de julho de 2012. O executor do registro, provavelmente, confundiu a competência dos serviços no momento do preenchimento desse campo e preencheu com competência junho/2012, enquanto o correto seria julho/2012, de acordo com a emissão do documento fiscal.

No mês seguinte, em agosto, verificou-se situação similar ao ocorrido em julho: os serviços foram prestados no mês de julho de 2012, no entanto, a nota fiscal foi emitida em agosto de 2012, sendo esse período o correto para preenchimento da GPS, enquanto o registrado foi, equivocadamente, julho/2012.

Implicação: essa não conformidade acarreta na execução contábil e financeira indevida. Ainda levanta a condição de descumprimento da legislação correlata, uma vez que, ao verificar o registro incorreto, é como se o ente público estivesse fazendo o recolhimento em atraso, sem o devido recolhimento da multa; quando, na verdade, apenas a competência não foi registrada corretamente.

#### *b) Restrição 458 – Erro no valor da GPS*

Essa restrição corresponde a erro no valor total da Guia de Previdência Social, somando-se o valor do INSS propriamente dito, multa e juros, se devidos.

Conforme pode ser verificado por meio da restrição 465, essa restrição foi verificada em decorrência da retenção de um valor relativo de INSS sobre o valor já glosado em um documento fiscal, enquanto o correto seria a retenção da contribuição sobre o valor bruto da nota fiscal. Assim, o preenchimento do campo do valor de INSS em um documento, culminou na incorreção do valor da guia como um todo.

A outra restrição verificada, conforme melhor detalhada na restrição 467 se deve pelo recolhimento de INSS em data posterior ao prazo de vencimento, e sem o devido cálculo da multa, culminando na incorreção do valor total da guia.

Implicação: essa não conformidade gera, além de incorreção na execução contábil e financeira, retrabalho para retificação do recolhimento devido.

*c) Restrição 459 – Erro/insuficiência no campo observação*

Esse campo é bastante comum para o aparecimento de não conformidades, pois como já verificado em outros documentos, é o campo onde deve ser informado o histórico do registro, de forma a deixá-lo completo, com todas as informações necessárias. Assim, foram verificadas algumas situações, conforme apresentadas na sequência:

- ausência de detalhes quando da redução da base de cálculo do INSS

Conforme verificado no modelo apresentado na seção 4.2, a IN SRF nº. 971/2009 dispõe acerca de algumas situações em que pode ser realizada a redução da base de cálculo para fins de recolhimento, como na prestação de serviços com fornecimento de materiais, em que tais materiais não compõem a base de cálculo. Obviamente, existem obrigações acessórias para que este benefício possa ser utilizado, como previsão em contrato e destaque em nota fiscal. Para que não haja dúvidas quanto à correção do registro, é importante que o executor informe essa questão no histórico, uma vez que a redução na base de cálculo não faz parte de caso geral, mas de uma especificidade.

- ausência de discriminação de retenção de INSS Patronal

Como no recolhimento desse tipo de retenção a alíquota é diferenciada, é interessante que se destaque essa situação no histórico, bem como outros dados relativos ao nome e CPF da pessoa física, referente aos serviços prestados e INSS recolhido, por exemplo. Outras situações ainda foram identificadas: número de nota fiscal incorreto ou ausência dos mesmos, além de ausência da discriminação dos serviços prestados.

Implicação: essa não conformidade gera retrabalho devido a informações insuficientes e limita a transparência da execução da despesa pública.

*d) Restrição 465 – Erro de preenchimento no campo valor do INSS*

Essa não conformidade foi verificada em uma situação (em rara exceção), quando, conforme devido, houve a glosa de valor por inexecução parcial de serviços terceirizados prestados. No entanto, conforme já explanado em outras ocasiões, quando a empresa não faz a emissão de novo documento fiscal, o percentual de retenção deve ser

aplicado sobre o valor bruto do documento, e não sobre o valor glosado, como ocorreu.

Implicação: assim como ocorre no preenchimento do valor total da GPS, o valor de INSS retido em valor incorreto resulta em inaplicabilidade da legislação, incorreção na execução contábil e financeira, além de retrabalho para fins de correção.

*e) Restrição 467 – Erro de preenchimento no ATM/Multa/Juros*

O recolhimento de INSS em atraso resulta no cálculo de multa ou ainda de juros, caso o recolhimento ocorra em mês posterior ao do vencimento. Embora tenha ocorrido em rara exceção, não foi calculada multa referente a um serviço terceirizado, com emissão de nota fiscal no mês julho/2012, e com recolhimento dessa contribuição, que deveria ser realizado até o dia 20 de agosto/2012, mas foi em data posterior ao do vencimento e, portanto, incorrendo em multa, recolhendo-se apenas o principal. Assim, após a conferência, efetuou-se a regularização da respectiva retenção.

Implicação: quando o recolhimento devido de multa não é realizado, incorre-se em descumprimento com a legislação, incorreção na execução contábil e financeira, bem como retrabalho para retificação do recolhimento tornando-o adequado.

*f) Restrição 469 – Recolhimento indevido*

O INSS é devido para serviços em que há o fornecimento de mão de obra, e, desde que o serviço seja objeto de manutenção permanente da instituição, ou seja, que haja uma regularidade do serviço, necessário à manutenção da entidade.

Assim, o transporte de passageiros, quando prestado de forma que não atenda a essas características, ou seja, não é um serviço que seja prestado para manter a regularidade das atividades do ente público, não deve ter a retenção da contribuição.

Cabe destacar que não se deve confundir com o serviço de direção veicular, em que há a contratação de um trabalhador por meio de terceirização para, em carros pertencentes à instituição, efetuar o trabalho de transporte de servidores em atividades, serviços de envio e busca de documentos e materiais, serviços necessários ao regular andamento das atividades da instituição. Nesse caso, portanto, há a retenção de todos os impostos, inclusive de INSS.



Implicação: o recolhimento indevido gera incorreção na execução contábil e financeira, cabendo ao fornecedor (parte reivindicante) proceder a solicitação do pedido de restituição conforme art. 315 da IN SRF nº. 971/2009.

#### **4.3.6 Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)**

Existem dois documentos que formalizam o recolhimento do imposto municipal quando do recolhimento efetuado por um órgão público, cuja diferença entre si reside na característica de o município em questão (favorecido) possuir ou não convênio com a Secretaria do Tesouro Nacional para fins de retenção. Quando o município não possui o convênio, o recolhimento é formalizado por meio de uma Ordem Bancária, similar ao que ocorre com os pagamentos efetuados a fornecedores e beneficiários em geral; no outro caso, havendo convênio, o recolhimento é efetuado por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR).

Assim, nesta seção, serão analisados apenas os recolhimentos efetuados mediante DAR, para município que possui o convênio, cabendo destacar que município com essa característica para fins de retenção são minoria dentre o total existente.

As restrições relativas ao DAR compreendem um total de 12 restrições cadastradas no SIAFI, mas somente em 2 restrições foram verificadas não conformidades nos documentos analisados na instituição pesquisada, as quais são apresentadas na sequência. Cabe destacar que esse quantitativo baixo de restrições pode ser explicado pela quantidade inferior de municípios que recolhem o imposto vinculado ao convênio, conforme mencionado.

Quadro 21 - Não conformidades encontradas na análise de Documento de Arrecadação de Receitas Municipais nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas à Documento de Arrecadação Receitas Municipais (DAR)</b>
502	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR
511	ERRO/INSUFICIÊNCIA NO CAMPO OBSERVAÇÃO

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

*a) Restrição 502 – Erro no preenchimento do campo recolhedor*

As restrições encontradas nos documentos analisados ocorreram todas pelo mesmo motivo: ao invés de ser preenchido com o CNPJ da empresa prestadora dos serviços, foi preenchido com o CNPJ do favorecido, ou seja, da prefeitura municipal a qual é devido o recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS). Cabe destacar que essa incorreção ocorreu devido ao repasse de informação equivocada no momento do treinamento junto a esses executores específicos. A partir das análises, a informação foi retificada e passou-se a efetuar o preenchimento corretamente.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução contábil e financeira, sendo necessário processo de correção junto à respectiva prefeitura municipal para regularização do recolhimento com o CNPJ correto.

*b) Restrição 511 – Erro/insuficiência no campo observação*

Essa incorreção foi rara dentre os documentos analisados na instituição pesquisada e ocorreu devido ao preenchimento do campo observação sem dados relevantes na identificação do registro como número e data de emissão da nota fiscal.

Implicação: essa não conformidade não gera incorreção na execução contábil ou financeira, uma vez que tem por objetivo tornar o registro completo, com todas as informações necessárias ao bom entendimento; mas gera transtorno e retrabalho por conta de buscar o processo de pagamento com fins de buscar informações complementares, restringindo a transparência do registro da despesa e devida retenção.

#### **4.3.7 Análise das não conformidades em Guia de Recolhimento da União (GRU)**

A Guia de Recolhimento da União, conforme já explicado no modelo aplicado (seção 4.2), serve para recolhimento de receitas por parte da Secretaria do Tesouro Nacional indo para a Conta Única do Governo Federal, e serve também para pagamentos entre instituições públicas por realização de serviços.

O SIAFI possui 4 restrições cadastradas para esse documento; e, diferentemente dos demais documentos analisados, não foram encontradas não conformidades relativamente às restrições cadastradas no SIAFI. No entanto, cabe destacar que foi encontrada não

conformidade que não está cadastrado no sistema: a insuficiência no preenchimento do campo observação.

Outro fator preponderante, que pode explicar a ausência de não conformidade para este documento, reside no fato de ser um documento pouco registrado dentro do universo de documentos realizados por meio do SIAFI: foram 10 registros no mês de julho e 9 no mês de agosto de 2012, perfazendo um total de 0,23% do total de documentos analisados, se somados os registros de julho e agosto de 2012. Para fins de evidenciação seguem no Quadro 22, as restrições cadastradas no SIAFI para esse tipo de documento.

Quadro 22 - Restrições cadastradas no SIAFI para o documento de Guia de Recolhimento da União

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas à Guia de Recolhimento da União (GRU)</b>
857	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO INSCRIÇÃO 2
858	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICAÇÃO 1
859	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICAÇÃO 2
860	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

#### **4.3.8 Análise das não conformidades – Outras Restrições**

Conforme apresentado no modelo aplicado para a realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão (seção 4.2), algumas restrições não pertencem a um documento específico, mas podem fazer parte de vários processos. Esse grupo de restrições foi denominado pela pesquisadora como “Outras Restrições” e se referem a não conformidades relativas à ausência de documentos, emissão de ateste de forma indevida, realização de despesas sem documentação comprobatória, documentação não compatível com a operação realizada, dentre outros.

Cabe destacar que algumas restrições desse grupo exigem certa habilidade para classificação e, de certa forma, nem sempre são estritamente objetivas. Esse grupo é composto de 19 restrições, no entanto, conforme abordado na seção limitações da pesquisa, apenas 12 restrições são analisadas para esta pesquisa, sendo verificado não conformidades em 10, apresentadas de modo não sequenciais, de 908 a 951, conforme Quadro 23, a seguir.

Quadro 23 - Não conformidades encontradas na análise de “Outras Restrições” nos períodos de julho e agosto de 2012

<b>Códigos</b>	<b>Descrição das restrições relativas a "Outros documentos"</b>
908	FALTA DE DOCUM. CONFORMIDADE DE REG. DE GESTÃO
909	APROP. DESPESA SEM DOCUMENTO COMPROBATÓRIO
910	DOCUMENTO COMPROBATÓRIO S/ O "ATESTES" DEVIDO
911	DOCUMENTO COMPROBATÓRIO S/ AUTORIZAÇÃO DESPESA
912	DOCUMENTO COMPROBATÓRIO S/ AUTORIZAÇÃO PAGTO
913	APROP. DESPESA VALOR INDEVIDO
916	DOCUMENTO NAO COMPATÍVEL COM A OPERAÇÃO
919	DOCUMENTO APROVADO COM RESSALVA
951	DOCUMENTAÇÃO NÃO ANALISADA

Fonte: Adaptado com base em dados do SIAFI (2012).

*a) Restrição 908 – Falta de documentação para conformidade de registro de gestão*

Essa não conformidade se refere à falta de documento que dê suporte ao registro na realização do procedimento de conformidade de gestão. Em relação à instituição pesquisada, foram alocadas, nessa restrição, as seguintes situações encontradas nos documentos:

- ausência de relatório de incorporação do bem ao sistema de patrimônio da unidade

Quando da aquisição de um bem patrimonial, este deve ser incorporado ao sistema de patrimônio da unidade, realizado em um sistema de controle próprio da instituição, de forma analítica, com a devida discriminação do bem e do responsável pela guarda, conforme disposto no art. 94 da Lei nº. 4.320/1964. O relatório da incorporação, portanto, deve ser enviado, juntamente com o documento fiscal para o servidor responsável pela liquidação, de forma a dar suporte para os devidos registros no SIAFI, e assim ser efetuado a devida contabilização no patrimônio do órgão público.

- ausência da medição dos serviços sob contrato no SIASG

Conforme determinado no art. 58, inciso III e art. 67 da Lei nº. 8.666/93, os contratos celebrados entre a administração pública e terceiros possui a prerrogativa de fiscalização, incumbida a um servidor da administração ou terceiro contratado para assistência em tais atividades.

Assim, faz parte da fiscalização, a medição, que deve ser enviada juntamente com o documento fiscal para o responsável pela liquidação. Essa medição serve para comprovar e atestar que tais serviços foram executados de acordo com o estabelecido (ou não, para fins de desconto), mediante contrato firmado entre o fornecedor e o órgão público, dando suporte ao executor do SIAFI para que seja realizada a respectiva liquidação da despesa.

- ausência de Lista de Fatura (LF) no processo de pagamento

A verificação dessa não conformidade está relacionada ao procedimento administrativo de envio do documento denominado Lista de Fatura, emitido na liquidação de despesas com código de barra, como nos casos de serviços de telefonia, serviços postais, de energia elétrica e outros.

- ausência do documento SICAF junto à Nota de Empenho.

Ao realizar a emissão de um empenho, o fornecedor deve estar em dia com todas as obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias conforme determinado pelos art. 27 e 37 da Lei nº. 8.666/93; e a emissão do documento no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (SICAF) é um dos meios de verificação da regularidade do fornecedor, sendo, portanto, indispensável sua emissão no momento de emissão da NE.

- ausência de validação da autenticidade de Nota Fiscal Eletrônica (NFE)

Todas as pessoas jurídicas fornecedoras de bens/mercadorias são obrigadas à emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NFE) quando do fornecimento de produtos aos órgãos públicos. Ao receber a NFE, faz-se necessária a validação desse documento junto ao sítio eletrônico destinado a este fim, como o Portal de Nota Fiscal Eletrônica. Portanto, o aceite e a liquidação do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

(DANFE) - documento representativo da NFE, utilizado para transporte da mercadoria – dependem da validade e autenticidade conferida no recebimento da mercadoria.

- ausência de declaração de opção pelo Simples Nacional

Conforme determinado pela IN SRF nº. 1.234/2012, art. 6º, as pessoas jurídicas beneficiadas pela não retenção prevista no art. 4º da referida Lei, para utilização de tal benefício, devem apresentar declaração, conforme modelo do Anexo IV, a cada pagamento efetuado. Em caso de omissão, a retenção deve ser realizada normalmente.

- ausência de impressão dos respectivos documentos em ratificação de pagamento

Quando ocorre a devolução de um determinado pagamento, pode ser necessária a emissão de nova Lista de Fatura para efetivação de ratificação deste pagamento, o que gera, também, um novo pagamento (novo número de Ordem Bancária). O ideal é que todos os documentos que foram gerados em decorrência dessa ratificação constem no processo do novo pagamento, inclusive o número de LF e da OB.

Implicação: essa não conformidade gera, primeiramente, trabalho no sentido de buscar verificar se os documentos existem, ou seja, se apenas não estão anexados ao processo; às vezes, a Lista de Fatura é registrada no sistema, a incorporação do patrimônio ou almoxarifado também é registrada nos respectivos sistemas de controle das unidades orçamentárias, a medição do contrato é realizada pelo fiscal responsável; no entanto, esses documentos não estão anexos, ou seja, deve-se proceder ao acesso ao SIAFI ou entrar em contato com o responsável pelo procedimento, para que seja fornecido tal documento que complete o registro.

No caso de não efetivados tais registros, aí está se incorrendo no descumprimento dos normativos e legislações correlatas. De qualquer maneira, em ambas as situações, há dispêndio de tempo e controle para que tais processos sejam devidamente realizados; bem como, pode comprometer a transparência dos procedimentos e dos registros efetuados.

*b) Restrição 909 – Apropriação de despesa sem documento comprobatório*

As não conformidades, decorrentes da existência de registros contábeis de despesas sem o documento comprobatório suficiente e válido, e que em decorrência possam vir a comprometer a consistência das informações, são alocadas nessa restrição. Na instituição pesquisada, as seguintes restrições foram identificadas:

- ausência de ficha ponto de estagiário ou bolsista em processo de pagamento;
- ausência do documento de solicitação de diária ou do relatório de viagem no sistema SCDP, ou, ainda, dos bilhetes de passagens; todos documentos suportes para a devida solicitação e prestação de contas em relação a diárias recebidas ou passagens para transporte recebidas em função de atividades vinculadas ao trabalho realizado.

Implicação: essa não conformidade acarreta descumprimento das legislações, ao mesmo passo que exige a necessidade de providenciar tais documentos para que as despesas possam ser efetivadas e legitimadas, e, assim, terem suporte para ocorrerem.

*c) Restrição 910 – Documento comprobatório sem o “ateste” devido*

O ateste se refere à ratificação pelo responsável de que a despesa é legítima, e que os produtos e/ou serviços recebidos condizem com o solicitado e contratado. Em relação aos documentos analisados, as seguintes situações foram verificadas nessa restrição:

- memorando solicitando pagamento de bolsista sem assinatura do solicitante;
- solicitação de diárias e passagens sem assinatura do solicitante;
- relatório de viagem sem assinatura do servidor que realizou a respectiva viagem.

Os pagamentos de bolsistas/estagiários são lançados mediante solicitação por meio de memorando dos respectivos responsáveis (coordenadores), conforme o desenvolvimento das atividades por aqueles. No entanto, provavelmente, por distração, em algumas situações essas solicitações foram enviadas sem a respectiva assinatura do solicitante.

Em relação à solicitação de diárias e passagens, e relatório de viagem, esses são documentos comprobatórios da necessidade da efetivação da despesa e da prestação de contas, relativamente a essa despesa, respectivamente. De forma a dar transparência para os gastos, esses documentos devem ser postados no próprio SCDP; no entanto, por

vezes, foram emitidos e postados sem a devida assinatura do servidor responsável por tal despesa.

Implicação: essa não conformidade acarreta ilegitimidade da despesa, pois se não há ateste, não há a comprovação da necessidade da despesa, não houve cumprimento das legislações e normativos correlatos, que dispõem acerca da necessidade de ateste; e, portanto, acarretam retrabalho para a regularização do procedimento.

*d) Restrição 911 – Documento comprobatório sem autorização de despesa*

Essa restrição se refere a uma despesa executada, porém sem assinatura da respectiva autorização, quando necessário. As não conformidades verificadas e elencadas nesse grupo compreendem:

- realização de Nota de Empenho relativa a serviços de telefonia sem a assinatura do ordenador de despesa;
- realização de Nota de Empenho com memorando de solicitação sem assinatura aposta.

Implicação: essa não conformidade culmina em descumprimento para com as leis e normativos correlatos, inaplicabilidade em relação à execução adequada dos processos administrativos e à transparência dos gastos públicos. E mais, gera retrabalho para a regularização do processo.

*e) Restrição 912 – Documento comprobatório sem autorização de pagamento*

A análise da restrição que consiste em documentos comprobatórios sem autorização para respectivo pagamento compreendeu as seguintes não conformidades:

- ausência de memorando autorizando o pagamento de uma taxa administrativa.

Todos os automóveis registrados em nome da instituição pública devem ter as taxas relativamente a seguro e licenciamento, bem como o IPVA, devidamente quitadas junto ao órgão responsável. Até mesmo para fins de controle da respectiva unidade orçamentária, o ideal é que houvesse a solicitação de pagamento de tais valores por meio de memorando das autoridades competentes nas respectivas unidades administrativas.



- solicitação de passagem e diária sem assinatura da chefia imediata

O documento de solicitação de passagens e diárias é precipuamente administrativo com dados relativos à viagem a ser realizada pelo servidor em face das suas atividades. Além da assinatura do solicitante, também deve ser aposta a assinatura da chefia imediata, como autorização das despesas a serem realizadas.

- ausência de memorando autorizando o pagamento de auxílio a estudante (bolsa)

Os benefícios concedidos a título de bolsas em auxílio a estudantes devem ser realizados mediante solicitação feita por meio de memorando, no qual devem ser discriminados: o tipo de benefício (dentre os programas existentes), dados do beneficiário (nome, CPF, dados bancários), competência relativamente ao benefício pago e outras informações relevantes para comprovação de autorização da despesa.

Implicação: essas despesas são todas devidas, e, embora pareça um procedimento meramente burocrático, se faz necessário para que o processo fique completo em todos os seus aspectos administrativos e, especialmente legais. Ao se realizar uma despesa sem documento comprobatório para pagamento, pode-se incorrer em pagamento não devido ou em duplicidade; o que geraria transtorno decorrente da retificação de tal operação.

#### *f) Restrição 913 – Apropriação de despesa em valor indevido*

A incompatibilidade entre a apropriação de despesa e o valor pago, embora por raras ocasiões, ocorreu devido a pagamentos de auxílio moradia, indenização prevista conforme art. 60-A da Lei nº. 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

Essa não conformidade se deve pelo fato de no comprovante da despesa constar um determinado valor, no entanto, o parecer do departamento de recursos humanos não foi dado em sua totalidade, mas em valor abaixo do constante em documento fiscal; e o valor pago foi considerado como se o fosse. Ao verificar-se a divergência, foram tomadas as providências para regularização do pagamento, conforme o parecer emitido, ou seja, pagamento de valor a menor do que constante em documento fiscal.

Implicação: essa não conformidade gera incorreção na execução orçamentária, financeira e contábil, além de retrabalho para a regularização ou estorno do valor indevido.

*g) Restrição 916 – Documento não compatível com a operação*

Nos documentos analisados na instituição pesquisada, foram verificadas as seguintes inconsistências nesta restrição:

- pagamento formalizado, tomando como base uma cópia simples de documento fiscal (não autenticada)

As liquidações e respectivos pagamentos efetuados por órgão público devem ser realizados seguindo algumas formalidades, como o caso de NFE para produtos ou, ainda, nota fiscal válida para prestação de serviços. No entanto, quando por algum motivo, não é possível entregar o documento original, deve-se proceder a autenticação de outra via do documento para fins de validação do documento fiscal. O responsável pela liquidação, neste momento, já deveria ter procedido à regularização dessa situação, solicitando e, efetivamente, cobrado o envio de um documento fiscal autenticado.

- emissão de documento fiscal com CNPJ do órgão público divergente

A emissão do documento fiscal correspondente à despesa, deve ser preenchida com os dados constantes na Nota de Empenho e o contrato, seja relativo ao credor (emitente) ou ao órgão público (comprador).

- documento fiscal sem a discriminação necessária/correta dos serviços, das retenções devidas ou identificação do respectivo campus

Conforme já exposto no item anterior, o documento fiscal deve ser emitido corretamente, conforme dados constantes na NE e contrato. Foram verificadas algumas incorreções, nos documentos emitidos, como: (i) ausência de dados completos dos serviços prestados, como o fornecimento de materiais para execução dos serviços, sendo essa uma informação relevante com obrigatoriedade em lei; (ii) destaque de retenções incorretas relativas a tributos federais e municipais, bem como relativo a contribuições previdenciárias; (iii) ausência da discriminação do local onde foi executado o serviço etc.

- divergência entre dados do relatório de incorporação de bem no sistema patrimonial paralelo em relação à liquidação de despesa

Conforme já mencionado, após o recebimento de um bem patrimonial ou de materiais de almoxarifado, estes devem ser incorporados ao sistema patrimonial/de almoxarifado da unidade

orçamentária, de acordo com a classificação da despesa constante na NE; e, posteriormente deve ser registrada a liquidação da despesa, igual à da incorporação e, conseqüentemente, igual à da NE. No entanto, em alguns casos, verificou-se divergência entre esses dados constantes no relatório de incorporação e o registrado na liquidação, uma vez que tais sistemas são independentes. Quando da ocorrência dessas situações, procedeu-se a correção com a devida contabilização.

- divergência entre dados no SCDP e o relatório de viagem postado

Conforme já explicado em outras situações, o relatório de viagem é um documento que tem por objetivo a prestação de contas da viagem realizada por parte do servidor que fez jus a passagens e/ou diárias, custeadas pela administração pública, na realização de suas atividades administrativas.

Assim, para fins de transparência dos atos e execução das despesas públicas, esse relatório é postado no SCDP. Em alguns casos foi observada divergência entre os dados constantes no relatório e o registrado no sistema, como quando há prorrogação de viagem, em que o servidor deveria constar essas ocorrências em relatório, bem como quanto a meio de transporte utilizado; em todos os casos verificados, a possibilidade maior de incorreção se deu no relatório, por conta do preenchimento incorreto por parte do servidor.

- valor de pagamento de auxílio financeiro a estudante divergente dos dados registrados no sistema

A solicitação de pagamento de auxílio a estudante deve ser feita por meio de memorando, constando todos os dados necessários à identificação do objeto a ser pago. Por vezes, foi identificado divergência entre o valor constante no documento solicitante e o efetivamente pago; talvez (e provavelmente), por incorreção no documento ou por dados insuficientes, relativamente à concessão desse benefício. Sem maiores informações acerca do registro, ou do que causou o pagamento a menor, os dados do processo ficam divergentes.

- incorreção no registro de liquidação de documentos fiscais relativos ao preenchimento do campo “dados do emitente”

Em um lançamento de liquidação de despesa comum (geral), os dados relativos a credor e emitente do documento são os mesmos: o prestador de serviço. No entanto, o CPR *Web* possui campos diferentes

quando comparados ao CPR “tela preta”, como forma de aprimorar o detalhamento das informações. Nas liquidações de documentos por meio de Lista de Fatura, o campo “credor” deve ser preenchido com o CNPJ do Banco do Brasil, uma vez que existe o convênio de identificação para repasse desse valor (por meio de código de barra) e não é, portanto, o mesmo relativo ao emitente do documento, o qual corresponde ao fornecedor.

- pagamento parcial de uma Nota de Empenho emitido como ordinário

Conforme já verificado na análise de NE, o empenho é emitido segundo os tipos ordinário, estimativo e global, e, conforme conceituados, apenas o tipo global deveria admitir entrega parcelada. No entanto, verificaram-se alguns casos de empenho emitidos sob o tipo ordinário, mas que, diante das particularidades de consumo e fornecimento, foram entregues de forma parcelada, como no caso de água mineral, por exemplo.

Implicação: essa não conformidade pode gerar descumprimento da legislação diante dos conceitos apostos, ausência na transparência dos procedimentos administrativos e da execução da despesa, descumprimento das cláusulas avençadas em contratos e descumprimento das legislações tributárias. Ainda, pode gerar incoerências nos controles patrimoniais da instituição, quando o documento de incorporação não corresponder ao da liquidação da despesa no SIAFI.

#### *h) Restrição 919 – Documento aprovado com ressalva*

Há documentos que suportam os registros efetuados, conforme determinado pelo procedimento de conformidade, no entanto, não em sua completude, sendo que tais ocorrências não são suficientes para invalidar a aceitação.

- a legibilidade de documentos postados no SCDP

Como já apresentado, os documentos de solicitação de diária e passagem, bem como o relatório de viagem são postados no SCDP para possibilitar a transparência das despesas públicas, e, nem sempre esses relatórios estão legíveis para verificação.

Implicação: essa não conformidade gera, acima de tudo, limitação da transparência dos gastos públicos, pois possibilita a formação de dúvidas nos procedimentos administrativos e da devida aplicação dos preceitos legais e/ou contratuais.

*i) Restrição 951 – Documentação não analisada*

Essa restrição se refere à documentação não analisada dentro do prazo legal, de três dias após o registro, e, conforme apresentado no modelo aplicado (seção 4.2), deve ser utilizada de forma provisória, pois, em caso contrário, gera restrição contábil à Unidade Gestora.

Para os documentos analisados na instituição, para a presente pesquisa, foram alocados, nessa restrição, os documentos que não foram encontrados para conferência, e, nesse caso, não houve substituição dessa restrição por conferência com ou sem conformidade porque os processos não foram encontrados até o encerramento do levantamento dos dados.

Cabe destacar a diferença entre os documentos não analisados por limitação da pesquisa, relativos à folha de pagamento; quanto aos apontados nessa restrição, pois esses últimos se referem a documentos não conferidos por ausência do processo no momento da conferência.

Implicação: essa não conformidade gera restrição contábil e, portanto, deve ser evitada.

Para fins de realizar um apanhado de todas as análises realizadas nessa seção, cabe apontar que diversas não conformidades foram verificadas, desde a simples insuficiência de dados no campo observação, que pode estar relacionada aos diversos documentos analisados, até não conformidades específicas como o preenchimento do período de competência para fins de recolhimento de INSS, código e valor de receita nos recolhimentos relativos aos impostos e contribuições federais; bem como não conformidades no elemento de despesa que alocados no momento da emissão da Nota de Empenho, influenciam a devida emissão de Nota de Lançamento de Sistema e do documento de Ordem Bancária.

O que se pôde verificar ao realizar a conferência desses documentos é que nenhuma das não conformidades identificadas foi realizada intencionalmente, principalmente pelo fato de ser possível a observação direta por parte da pesquisadora.

Na medida do possível, todas as não conformidades foram corrigidas, e originaram-se de desatenção, desconhecimento ou inúmeras atribuições dos diversos executores. Devido ao fato de que os registros são realizados por pessoas, e, portanto, passíveis de falhas, independentemente da formação; a regulamentação do procedimento de conformidade dos registros de gestão existe exatamente pela

probabilidade de ocorrências de não conformidades, como em qualquer outro tipo de processo.

Ressalta-se, no entanto, que algumas não conformidades - especialmente em relação ao documento de Ordem Bancária - foram identificadas devido a uma das limitações dessa pesquisa: o procedimento de conformidade dos registros de gestão deve ser realizado até três dias após o registro; no entanto, alguns documentos de Nota de Lançamento de Sistema não puderam ser conferidos, pois, o pagamento era premente, sendo conferido apenas após a realização deste último; e nesse caso, algumas não conformidades não podem mais ser corrigidas, impactando tanto nos documentos de NS quanto de OB.

A partir do exposto, depreende-se que, diante de um grande volume de documentos, faz-se necessário não um servidor, mas uma equipe destes para que haja viabilidade de conferência conforme determina a legislação.

Ainda cabe destacar que o SIAFI não possui todas as restrições necessárias registradas, uma vez que foram encontradas não conformidades que não puderam ser apontadas, provavelmente devido às últimas atualizações do sistema, como o caso da adoção do CPR *Web*, subsistema utilizado desde janeiro de 2012.

Assim, podem ser destacados alguns pontos verificados para os documentos analisados no período de análise:

- O novo CPR não permitia que se informasse a existência de contrato em liquidações relativas a obras, mesmo no caso de efetuarem-se várias medições do contrato;
- O SIAFI não possui código de restrição para ausência de realização de pré-doc (CPR *Web*); e
- O SIAFI não possui código de restrição para erro/insuficiência para o campo observação em relação ao documento de GRU.

Como verificado, foram muitos documentos analisados, e diversas restrições identificadas; cabe destacar algumas que apareceram em maior quantidade, ou ainda, se apresentaram mais relevantes (impactantes) para o processo orçamentário, financeiro e patrimonial da instituição.

Em relação ao documento Nota de Empenho, as restrições mais verificadas foram: (i) Erro/insuficiência no campo observação, (ii) Erro de opção no campo espécie do empenho, (iii) Erro no preenchimento do valor de cada mês, e (iv) Erro na natureza de despesa, nesta sequência. Dentre essas, a última é a mais relevante no processo de execução

orçamentária, uma vez que influencia na contabilização final do patrimônio.

Nas restrições relativas ao documento Nota de Lançamento de Sistema, destacaram-se em quantidade, as restrições (i) Erro/insuficiência no campo observação, (ii) Erro na data de vencimento do título de crédito, (iii) Erro de valor contabilizado por evento, e (iv) Erro no preenchimento do campo classificação1 (natureza de despesa e elemento de despesa), nesta sequência. Dentre essas restrições, as mais impactantes no processo patrimonial são a terceira e quarta restrições, uma vez que influenciam no valor do patrimônio e na classificação contábil.

Em relação ao documento de Ordem Bancária, as restrições que apareceram em maior quantidade foram (i) Erro/insuficiência no campo observação, (ii) Erro no preenchimento do campo classificação1 (natureza de despesa e elemento de despesa), (iii) Erro no preenchimento do código de agência do favorecido, e (iv) Erro no preenchimento do código de C/C do favorecido, nesta sequência. Dentre essas, a restrição mais relevante é o Erro no preenchimento do campo classificação1, em que é alocado a natureza de despesa e o elemento de despesa, pois, como já evidenciado, impactam na classificação adequada do patrimônio público.

A identificação das restrições relativas ao Documento de Arrecadação de Receitas Federais apresentou destaque para alguns casos: (i) Erro/insuficiência no campo observação, (ii) Erro no total da soma dos campos, (iii) Erro no valor da receita do DARF, e (iv) Erro no preenchimento do código da receita, nesta sequência. Dentre essas, as três últimas são as mais importantes no processo contábil e financeiro, pois se referem ao valor recolhido aos cofres públicos em forma de impostos e contribuições e ao código identificador de alguns recolhimentos efetuados, causando incorreções, quando não corrigidas, junto aos órgãos fiscalizadores.

Em relação ao documento de Guia de Previdência Social, apenas duas restrições se destacaram: Erro/insuficiência no campo observação e Erro no preenchimento do campo competência; sendo esta última, a mais relevante, pois impacta no processo contábil e descumprimento com a legislação.

A análise do Documento de Arrecadação de Receitas Municipais apresentou apenas duas restrições identificadas, e, diferentemente dos demais documentos já elencados, a restrição que mais se verificou foi

Erro no preenchimento do campo recolhedor, seguido de Erro/insuficiência no campo observação. Desta vez, a restrição mais relevante no processo contábil e financeiro da entidade pública, foi a que se verificou em maior quantidade também.

Cabe lembrar que os documentos registrados em Guia de Recolhimento da União não apresentaram restrições segundo cadastro do SIAFI, no entanto, apresentaram a restrição Erro/insuficiência no campo observação, no entanto, essa não se encontra cadastrada no sistema.

Em relação ao grupo de restrições denominado “Outras Restrições”, as identificadas em maior número foram: (i) Falta de documento para conformidade dos registros de gestão, (ii) Documento não compatível com a operação, (iii) Documento comprobatório sem autorização de despesa, e (iv) Documento aprovado com ressalva, nessa sequência. Todas essas restrições são relevantes, pois exigem retrabalho por parte de quem efetua a conferência, pode gerar descumprimento para com as legislações correlatas, e, sobretudo pode ocasionar a ineficiência do processo administrativo.

Pode-se verificar que as restrições mais impactantes para a execução orçamentária, financeira e patrimonial, apresentaram-se entre as identificadas em maior volume dentre os registros analisados, o que denota ainda maior importância na realização do procedimento de conferência desses registros.

#### 4.4 RESULTADOS DA ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO

Esta seção aborda a análise dos resultados obtidos com as respostas ao questionário, enviado aos executores de registros no SIAFI. Inicialmente, são analisadas as características quanto ao perfil dos respondentes e, em seguida, as percepções destes em relação ao procedimento de registro, dificuldades encontradas para tal, bem como da importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão.

##### **4.4.1 Perfil dos executores de registros de documentos no SIAFI**

As informações sobre o perfil dos executores buscam evidenciar quais as características desses servidores públicos, e se, de alguma forma, elas podem influenciar no trabalho executado por eles.



Conforme pode ser observado na Tabela 1, a seguir, quanto à área de formação, 17,6% dos executores possuem formação em Ciências Contábeis, pode-se dizer que é a área mais afim com os trabalhos de execução do registro; destes, 1 dos respondentes possui graduação e outro possui pós-graduação. Ainda pode-se observar que parte dos executores possuem formação em Administração, com 29,4% do total, e destes, 2 possuem graduação e 3 pós-graduação.

Tabela 1 - Perfil dos executores quanto ao grau de instrução e área de formação

Área de formação do executor	Grau de instrução (concluído)				Total	%
	Ensino médio	Graduação	Pós-Graduação (especialização)	Doutorado		
Contabilidade	-	1	2	-	3	17,6%
Administração	-	2	3	-	5	29,4%
Engenharia	-	-	1	-	1	5,9%
Outro	3	-	4	1	8	47,1%
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>10</b>	<b>1</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>
<b>%</b>	<b>17,6%</b>	<b>17,6%</b>	<b>58,8%</b>	<b>5,9%</b>	<b>100,0%</b>	

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Os dados da Tabela 1 também evidenciam que apenas 1 dos executores do SIAFI (5,9%) possui formação na área de engenharia em nível de pós-graduação. Em contrapartida, o maior percentual de executores, compreendendo 47,1% dos respondentes, possui formação em outras áreas (medicina veterinária, matemática, jornalismo, magistério, psicologia e informática). Destes executores com formação em outras áreas, a maior parte (58,8%) possui pós-graduação e apenas 5,9% possui doutorado, os demais se dividem em ensino médio e graduação.

Cabe destacar que também foi questionado sobre o grau de instrução em mestrado e pós-doutorado, porém, sem nenhum

respondente. O mesmo ocorreu para as áreas de direito e economia, mas nenhum dos respondentes apresenta formação nas referidas áreas.

Quando questionados acerca do cargo ocupado e se possuem função gratificada, a distribuição se mostrou bastante homogênea em relação às duas características. Conforme pode ser observado na Tabela 2, mais de 70% dos executores ocupam o cargo de Assistente em Administração (12 executores), destes, 7 possuem função gratificada e 5 não.

O segundo maior percentual de executores (2) compreende ocupantes do cargo de Contador, perfazendo apenas 11,8% do total dos respondentes, e, destes 2 executores, nenhum possui função gratificada. Ainda observando a Tabela 2, os demais ocupantes dos cargos de executores dos registros do SIAFI, se dividem em: um Administrador, um Professor e um executor que não respondeu a esta pergunta.

Tabela 2 - Dados relativos ao cargo ocupado e função gratificada

Possui função gratificada	Cargo ocupante					Total	%
	Assistente em Administração	Contador	Administrador	Professor	S/R		
Sim	7	-	1	1	1	10	58,8%
Não	5	2	-	-	-	7	41,2%
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>
<b>%</b>	<b>70,6%</b>	<b>11,8%</b>	<b>5,9%</b>	<b>5,9%</b>	<b>5,9%</b>	<b>100,0%</b>	

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

De forma geral, pode-se verificar que a maioria dos executores respondentes são servidores ocupantes de cargos de assistentes administrativos, e esses podem ou não estar vinculados à área contábil e afins. Por outro lado, também se percebe que a maior parte dos executores possui função gratificada, sendo que, ao ocupar cargos de chefia, assessoramento ou coordenação, possuem atividades importantes e que exigem atenção e tempo, divididos entre as atividades de registro.

Os executores também foram questionados quanto ao tempo de serviço público federal e quanto ao tempo que estão exercendo atividades de registros de gestão no SIAFI. O resultado das respostas se pode verificar por meio da observação da Tabela 3, em que 29,4% dos executores possui mais de 5 anos de serviço público, o que não traz relação direta com a execução no SIAFI, pois a maior parte destes se concentra no período entre 1 e 3 anos de serviço público federal.

Tabela 3 - Tempo de serviço público federal e tempo de execução de registro de gestão no SIAFI

Tempo de serviço público federal	Tempo de execução de registro no SIAFI			Total	%
	Até 1 ano	Entre 1 e 2 anos	Há mais de 5 anos		
Até 1 ano	2	-	-	2	11,8%
Entre 1 e 2 anos	1	2	-	3	17,6%
Entre 2 e 3 anos	1	2	-	3	17,6%
Entre 3 e 4 anos	1	-	-	1	5,9%
Mais de 5 anos	-	3	2	5	29,4%
Mais de 10 anos	-	3	-	3	17,6%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>
<b>%</b>	<b>29,4%</b>	<b>58,8%</b>	<b>11,8%</b>	<b>100,0%</b>	

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Entre os respondentes, quase 59% efetuam atividades de registro de gestão no SIAFI há menos de 2 anos, o que, em princípio, é um tempo razoável de atividade. Pode se observar também, nos dados levantados, que uma boa parte dos executores, embora ocupem cargo público federal há bastante tempo (mais de cinco anos), atuam na execução das atividades de registro, em sua grande maioria, há menos 2 anos.

Além do perfil dos executores de registros no SIAFI, os respondentes também foram questionados quanto às características técnicas de registro, relativamente ao grau de dificuldade para emissão

dos documentos analisados nesta pesquisa, e quanto à importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão segundo alguns aspectos. Os resultados das respostas são demonstrados na seção seguinte.

#### **4.4.2 Percepção dos executores quanto aos registros de documentos no SIAFI**

Os respondentes foram questionados quanto ao grau de dificuldade na emissão dos documentos e em relação à importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão.

Quanto à emissão de documentos em relação ao número de executores: 64,7% dos respondentes emitem Nota de Empenho; e o mesmo percentual respondeu emitir Nota de Lançamento de Sistema. Cada documento: Ordem Bancária, Documento de Arrecadação de Receitas Federais, Guia de Previdência Social, Documento de Arrecadação de Receitas Municipais e de Imposto Sobre Serviços obtiveram o percentual de 11,8% de respondentes. Em relação ao documento de Guia de Recolhimento da União, é emitido por 11,8% dos respondentes.

Cabe destacar que os documentos DARF, GPS e DAR/ISS são emitidos, gerados no momento do recolhimento dos impostos/contribuições, pela coordenadoria financeira, de forma centralizada. No entanto, é importante destacar, ainda, que o preenchimento na maioria das vezes, é realizado pelo responsável pela liquidação, ou seja, ao emitir a NS, tipo de documento, cuja emissão compreende quase 65% dos executores.

Os executores também foram questionados quanto ao nível de dificuldade encontrado na emissão dos documentos (ora analisados nesta pesquisa), e as respostas obtidas foram tabuladas separadamente para melhor visualização, conforme Tabelas 4 e 5 na sequência.

Tabela 4 - Nível de dificuldade na emissão de NE, OB e GRU registrados no SIAFI

Nível de dificuldade	Número de respondentes					
	NE	%	OB	%	GRU	%
<b>0,00% a 20,00%</b>	4	28,6%	2	18,2%	2	18,2%
<b>20,01% a 40,00%</b>	3	21,4%	2	18,2%	1	9,1%
<b>40,01% a 60,00%</b>	5	35,7%	7	63,6%	7	63,6%

<b>60,01% a 80,00%</b>	1	7,1%	-	-	1	9,1%
<b>80,01% a 100,00%</b>	1	7,1%	-	-	0	-
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100,0%</b>	<b>11</b>	<b>100,0%</b>	<b>11</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Quanto ao documento **Nota de Empenho (NE)**, 35,7% dos respondentes responderam que esse documento apresenta dificuldade na escala de 40,01% a 60,00%, no entanto, a maioria dos respondentes (50% do total) verifica dificuldade inferior a 40,00%.

Em relação ao documento **Ordem Bancária (OB)**, todos os executores desse registro responderam que a emissão apresenta nível de dificuldade até 60,00%, sendo que o maior percentual de respondentes (63,6%) ficou na escala de 40,01% a 60,00%.

Quanto ao documento **Guia de Recolhimento de União (GRU)**, a distribuição apresentou-se mais abrangente. O maior percentual de respondentes (63,5%) respondeu que a dificuldade encontrada é de nível entre 40,01% a 60,00%. Em seguida, pouco mais de 18% dos respondentes apresentaram sentir baixo nível de dificuldade, de 0,00% a 20,00%. E, por fim, um respondente apresentou nível de dificuldade de 20,01% a 40,00% e outro ficou no intervalo de 60,01% a 80,00%.

A Tabela 5, a seguir, apresenta o nível de dificuldade dos executores para os documentos NS, DARF, GPS e DAR/ISS. Cabe destacar que os três últimos documentos, quando preenchidos, são realizados por meio da emissão de uma NS, no entanto, a Nota de Lançamento de Sistema também pode ser emitida sem os demais, uma vez que, conforme já mencionado na seção de análise dos documentos, esse documento é caracterizado como uma espécie de “curinga”, emitido para diversas utilidades, tais como apropriação de benefícios a estudantes, liquidação de despesas, regularização de ordens bancárias, apropriação de suprimento de fundos, entre outros já citados. Assim, esse documento pode exigir conhecimento tanto do sistema SIAFI, como de normativos e legislações contábeis e tributárias.

O documento **Nota de Lançamento de Sistema (NS)** apresenta nível de dificuldade entre 40,01% a 60,00% para 42,9% dos respondentes. Em seguida, 28,6% dos respondentes indicaram verificar nível baixo de dificuldade, entre 0,00% a 20,00%. Dois respondentes afirmaram que o grau de dificuldade é de 20,01% a 40,00% e outros dois classificaram em nível mais elevado, de 60,01% a 80,00%.

Tabela 5 - Nível de dificuldade na emissão de NS, DARF, GPS e DAR/ISS registrados no SIAFI

Nível de dificuldade	Número de respondentes							
	NS	%	DARF	%	GPS	%	DAR / ISS	%
0,00% a 20,00%	4	28,6%	2	22,2%	2	22,2%	2	22,2%
20,01% a 40,00%	2	14,3%	1	11,1%	-	-	-	-
40,01% a 60,00%	6	42,9%	6	66,7%	7	77,8%	7	77,8%
60,01% a 80,00%	2	14,3%	-	-	-	-	-	-
80,01% a 100,00%	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100,0%</b>	<b>9</b>	<b>100,0%</b>	<b>9</b>	<b>100,0%</b>	<b>9</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Em relação ao **Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)**, documento relativo à retenção de impostos e contribuições federais, maior número de respondentes apontaram verificar nível de dificuldade entre 40,01% a 60,00%, compondo 66,7% dos respondentes. Dois executores apontaram nível de dificuldade baixo, de 0,00% a 20,00%; e uma pessoa respondeu que o nível de dificuldade fica entre 20,01% a 40,00%, ou seja, baixo a moderado.

Para os documentos **Guia de Previdência Social (GPS)** (relativamente ao recolhimento da contribuição previdenciária (INSS)), **Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)**, e **Imposto Sobre Serviço (ISS)** (sendo os dois últimos, relativos ao recolhimento de imposto municipal), apresentaram mesmo nível de dificuldade para os respondentes. Dentre os nove respondentes para ambos os documentos, a maior parte dos executores, compreendendo quase 80% da amostra, informaram que o nível de dificuldade para emissão desses documentos é de 40,01% a 60,00%, e os demais 22,2% dos respondentes informaram o nível de dificuldade mais baixo variando de 0,00% a 20,00%.

Ainda em relação à característica de sentirem dificuldades ao realizar o procedimento de registro, foram questionadas outras situações

que podem influenciar na realização dos registros, e as respostas são apresentadas na Tabela 6 e 7.

Os executores foram questionados quanto à dificuldade para realização dos registros pelo fato de não possuírem formação na área de Ciências Contábeis ou Direito. Em relação à formação na área contábil, a escala de dificuldade entre 60,01% e 80,00% foi apontada por 47,1% dos respondentes. Na sequência, pouco mais de 29% opinaram que a ausência de formação na área contábil pode gerar dificuldade num percentual entre 20,01% e 40,00%.

Pelas respostas obtidas, percebe-se que a ausência de formação em Direito, segundo a percepção dos executores, tende a influenciar menos do que não possuir formação na área contábil, uma vez que 41,2% informaram que a formação em Direito pode dificultar a realização dos registros numa escala de 20,01% a 40,00%. Na sequência, 35,3% responderam que não possuir tal formação pode impactar na escala de 0,00% a 20,00%, ou seja, pouca influência segundo os respondentes.

Tabela 6 - Nível de dificuldade na emissão de registros decorrentes de aspectos inerentes ao processo

<b>Aspectos influenciadores na dificuldade para os registros no SIAFI</b>						
<b>Nível de dificuldade</b>	<b>Ausência de formação na área Contabilidade</b>	<b>%</b>	<b>Ausência de formação na área de Direito</b>	<b>%</b>	<b>Conhecimento de todas as legislações pertinentes ao registro</b>	<b>%</b>
<b>0,00% a 20,00%</b>	2	11,8%	6	35,3%	1	5,9%
<b>20,01% a 40,00%</b>	5	29,4%	7	41,2%	1	5,9%
<b>40,01% a 60,00%</b>	1	5,9%	2	11,8%	5	29,4%
<b>60,01% a 80,00%</b>	8	47,1%	1	5,9%	7	41,2%
<b>80,01% a 100,00%</b>	1	5,9%	1	5,9%	3	17,6%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>

	%	%	%
--	---	---	---

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Os respondentes também foram questionados quanto à necessidade de conhecimento de todas as legislações correlatas aos registros executados, e 41,2% informaram que o nível de dificuldade por conta dessa questão é de 60,01% a 80,00%. Um percentual um pouco menos expressivo, de quase 30%, afirmou que o nível de dificuldade é de 40,01% a 60,00%. E apenas 17,6% dos executores verifica a dificuldade em função da necessidade de conhecimento das legislações na escala superior, acima de 80%.

A Tabela 7 evidencia outros aspectos, que podem, ainda, influenciar, de modo a dificultar o procedimento de efetuar os registros. Quanto a possuir atribuição de outras atividades paralelas ao registro, este foi um quesito que apresentou expressividade. Segundo os respondentes (47,1%), o nível de dificuldade fica entre 60,01% a 80,00%. Na sequência, quatro respondentes (23,5%) informaram que a dificuldade por conta de possuir outras atividades é entre 20,01% a 40,00% e outros quatro informaram que o nível é mais elevado, entre 80,01% a 100,00%. Essas respostas, com níveis mais expressivos, provavelmente estão associadas ao fato de que a maior parte dos executores possui alguma função gratificada, em que são exigidas responsabilidades em nível mais apurado.

Tabela 7 - Nível de dificuldade na emissão de registros decorrentes de aspectos inerentes ao processo

Aspectos influenciadores na dificuldade para os registros no SIAFI						
Nível de dificuldade	Atribuição de outras atividades inerentes ao cargo/função		A demanda de muitos registros em um período de tempo (demanda sazonal)		Ausência de capacitação periódica	
		%		%		%
0,00% a 20,00%	0	-	0	-	0	-



<b>20,01% a 40,00%</b>	4	23,5%	4	23,5%	2	11,8%
<b>40,01% a 60,00%</b>	1	5,9%	2	11,8%	0	-
<b>60,01% a 80,00%</b>	8	47,1%	5	29,4%	6	35,3%
<b>80,01% a 100,00%</b>	4	23,5%	6	35,3%	9	52,9%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Em relação a outro quesito, qual seja, a demanda de muitos registros em um período específico do mês devido à demanda normal, foi apontado que mais de 35% dos respondentes acredita que esse fator influencia para dificultar a realização dos registros ao nível máximo, de 80,01% a 100,00%, seguido da escala de 60,01% a 80,00%, apontado por quase 30% dos executores.

Um último quesito, ausência de capacitação periódica, foi investigado para relacionar com a dificuldade de realização dos registros. A ausência de capacitação periódica foi apontada como responsável na dificuldade de realização dos registros em 80,01% a 100,00% por quase 53% dos respondentes, assim, esse item se mostrou bastante expressivo. Para completar, o nível de dificuldade encontrado por falta de capacitação foi apontado num intervalo de 60,01% a 80,00%, por mais de 35% desses mesmos respondentes.

Ainda foi dada a oportunidade de os executores opinarem sobre outros motivos que impactam, de modo a dificultar a execução dos registrados, ora analisados nesta pesquisa, e alguns dos respondentes informaram as situações elencadas na sequência:

- Poucos servidores para fazer muitas tarefas diferentes, em uma metodologia que é a mesma para os campi, que têm vários servidores fazendo as mesmas tarefas;
- O acúmulo de funções dificulta o aprofundamento em uma determinada atividade;
- Falta de orientação por escrito e treinamentos ministrados por integrantes do DOF (departamento central de orçamento, contabilidade e finanças);
- Excesso de siglas;
- Falta de pessoal (servidores) para auxiliar no trabalho;

- Ausência de uma capacitação gradual, de básico a avançado; e
- Atribuição de outras atividades que não se referem ao cargo, como, por exemplo, controle de bolsistas e monitores.

Como pode ser observado, dentre os principais motivos que causam dificuldade na realização dos registros de gestão, segundo a percepção dos executores, estão a necessidade de capacitação e a atribuição de várias tarefas para poucas pessoas.

O próximo questionamento se referiu ao período em que ocorreu a simulação do procedimento de conformidade dos registros de gestão na instituição pesquisada. Conforme disposto no capítulo de metodologia, ao efetuar o procedimento de conferência e detectadas incorreções, entrou-se em contato com o respectivo executor para correção ou orientação quanto à correção. Cabe, porém, ressaltar que nem todas as incorreções necessitam de um retorno por serem incorreções simples, ou que se verificavam por simples falta de atenção, por exemplo, dando prioridade para as que a pesquisadora considerava mais relevantes.

Então, foi questionado em qual nível de importância os executores classificam o *feedback* passado, em função da simulação do procedimento de conformidade dos registros de gestão, realizada para essa pesquisa, em julho e agosto de 2012. As respostas compreenderam os seguintes níveis de importância: um respondente (6,7%) informou que remete um nível de importância de 0,00% a 20,00%. Nesse mesmo percentual, outro respondente informou denotar a importância mais saliente, de nível 40,01% a 60,00%. Ainda, 13,3% (dois servidores) apontaram importância em percentual de 60,01% a 80,00%.

Mas, o maior percentual, pouco mais de 73% dos servidores respondeu considerar importância em nível máximo, de 80,01% a 100,00%, para as orientações recebidas após o procedimento de conferência dos registros efetuados por eles. Ainda, dois executores não responderam, por afirmarem que não receberam orientações.

Ao realizar o procedimento de registro de gestão, busca-se efetuar controle, correta contabilização das finanças e do patrimônio, contribuir para o controle social, dentre outras características desejáveis para as finanças governamentais como um todo. Assim, buscou-se avaliar qual o nível de importância do procedimento de registro de gestão para o alcance de condições fundamentais, desejáveis para as despesas e as finanças públicas, e as respostas a esses quesitos são apresentadas na Tabela 8 e 9, a seguir.

Tabela 8 - Importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão

<b>Características desejáveis para a Administração Pública</b>						
<b>Nível de importância</b>	<b>Elevação da transparência para as finanças e contas públicas</b>		<b>Cumprimento da legislação</b>		<b>Adequada execução orçamentária, financeira e contábil</b>	
		<b>%</b>		<b>%</b>		<b>%</b>
<b>0,00% a 20,00%</b>	-	-	-	-	-	-
<b>20,01% a 40,00%</b>	1	5,9%	1	5,9%	1	5,9%
<b>40,01% a 60,00%</b>	1	5,9%	-	-	2	11,8%
<b>60,01% a 80,00%</b>	4	23,5%	5	29,4%	3	17,6%
<b>80,01% a 100,00%</b>	11	64,7%	11	64,7%	11	64,7%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

Segundo a percepção dos respondentes, 64,7% apontaram que o procedimento de conformidade dos registros de gestão eleva a transparência para as finanças e para as contas públicas, no entanto, apenas 5,9% dos respondentes apontaram que o procedimento possui importância de 20,01% a 40,00% para a conquista dessa característica.

O nível de importância do procedimento de conformidade para o cumprimento da legislação apresentou índices mais elevados. Segundo a percepção dos respondentes, 64,7% apontam que o nível de importância é de 80,01% a 100,00% e quase 30% apontam nível de importância entre 60,01% a 80,00%, concentrando, portanto, a opinião de mais de 94% dos executores para nível de importância acima de 60%.

Quando questionados da importância do procedimento de conformidade para a adequada execução orçamentária, financeira e contábil da instituição, a distribuição se mostrou mais abrangente, pois 64,7% dos respondentes apontaram nível de 80,01% a 100,00%. Em

nível mais baixo, 17,6% dos respondentes informaram que o procedimento é percebido em nível de 60,01% a 80,00% para obtenção da execução mais adequada.

Em relação à característica de obter-se melhor evidenciação dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público, outra característica desejável (Tabela 9), segundo a percepção dos respondentes, o procedimento de conformidade dos registros de gestão possui importância máxima de 80,01% a 100,00%, para quase 60% dos executores; sendo um nível de importância mais baixo (60,01% a 80,00%) para 35,3% dos respondentes; e para quase 6% desses servidores, o nível de importância do procedimento é percebido entre uma escala entre 20,01% a 40,00%.

Tabela 9 - Importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão

<b>Características desejáveis para a administração pública</b>						
<b>Nível de importância</b>	<b>Melhor evidenciação dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público</b>		<b>Redução de retrabalho</b>		<b>Redução de emissão de documentos com irregularidades/não conformidades</b>	
		<b>%</b>		<b>%</b>		<b>%</b>
<b>0,00% a 20,00%</b>	-	-	-	-	0	-
<b>20,01% a 40,00%</b>	1	5,9%	2	11,8%	1	5,9%
<b>40,01% a 60,00%</b>	-	-	1	5,9%	1	5,9%
<b>60,01% a 80,00%</b>	6	35,3%	4	23,5%	2	11,8%
<b>80,01% a 100,00%</b>	10	58,8%	10	58,8%	13	76,5%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>	<b>17</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado com base no levantamento de dados.

O procedimento de conformidade também pode gerar a redução de retrabalho, e, para essa característica, o procedimento de conformidade dos registros de gestão apresenta-se importante para 58,8% dos respondentes a um nível de importância acima de 80%. Um menor percentual, menos de 23,5% dos executores apontou nível de importância de 60,01% a 80,00%; e, para quase 12% dos servidores respondentes, esse nível fica um pouco mais baixo, apresentando importância numa escala entre 20,01% e 40,00%.

A última característica desejada para as finanças e contas públicas, questionada, na qual o procedimento de conformidade dos registros de gestão se mostraria importante para alcançá-la, foi a redução de emissão de documentos com irregularidades ou não conformidades. E para essa característica, o procedimento parece destacar-se mais importante ao ser apontado nível máximo, acima de 80%, por 76,5% dos executores; outros, quase 12% dos respondentes, assimilam importância relativa de 60,01% a 80,00%; enquanto quase 6% dos respondentes verificam nível de importância em escala entre 20,01% a 40,00%, e, no mesmo percentual, para escala de importância entre 40,01% a 60,00%.

Por fim, questionaram-se, em forma de pergunta aberta, quais outras implicações em forma de erros ou vieses, segundo a percepção deles, podem ocorrer na execução orçamentária, financeira e patrimonial, em decorrência da ausência do procedimento de conformidade dos registros de gestão. E as respostas foram as que se apresentam na sequência:

- Pagamentos indevidos, alíquotas de dedução incorretas, erro nos pagamentos com glosa etc;
- Pode haver erros de comunicação entre as várias fases do processo, uma vez que os procedimentos, desde o empenho até a ordem bancária, são realizados por diferentes servidores;
- É importante ser realizado o procedimento de conformidade dos registros de gestão porque os registros são realizados por pessoas, passíveis de cometer falhas, independentemente da formação que possuam;
- Ao concordar com a realização do procedimento de conformidade dos registros, também seria importante a realização de um mapeamento dos procedimentos, de forma mais simplificada.
- A ausência do procedimento pode acarretar erro de tributação, onerando ou desonerando o fornecedor e deixando de recolher o percentual correto aos órgãos fiscalizadores; e

- A execução do procedimento, provavelmente, reduziria desconroles e falhas de registros no SIAFI.

Outros pontos, já questionados anteriormente, ainda foram destacados, segundo a percepção dos executores, a ausência do procedimento acarreta ausência de transparência para as finanças e contas públicas, bem como o descumprimento da legislação. Outro executor ainda apontou aspectos específicos, causados pela ausência de conferência, tais como incorreções nos valores de registros, em código de retenções (ou ausência), incorreção no elemento de despesa, falta de tempestividade no envio de documentos etc.

A partir dos resultados obtidos por meio do questionário aplicado aos executores dos registros emitidos no SIAFI, depreende-se que a maioria destes não possui formação na área contábil (apenas três dos dezessete respondentes), ou ainda, formação em outra área afim como administração ou direito. A maior parte dos respondentes possui pouco tempo de execução de registro (menos de dois anos), e, além disso, possuem algum tipo de função gratificada; e todos esses aspectos em conjunto podem contribuir para não conformidades verificadas, especialmente no que concerne às diversas atribuições inerentes ao cargo.

Dentre os documentos analisados, a maior parte dos respondentes percebe dificuldade de realização em nível intermediário, de 40,01% a 60,00%, com destaque para os documentos relativos a recolhimentos de impostos e contribuições federais e municipais; o que vem a corroborar com as afirmações relativas à necessidade de conhecimento das legislações correlatas aos registros e necessidade de capacitações periódicas, pontos que dificultam o procedimento de registro, e, portanto, merecem especial atenção.

Segundo a percepção da maioria dos respondentes, o procedimento de conformidade dos registros de gestão é percebido como relevante para o alcance de características desejáveis para a administração pública, para a elevação da transparência para as finanças e para as contas públicas, para o cumprimento da legislação, e, especialmente, para a redução de emissão de documentos com irregularidades ou não conformidades. Além disso, mais de 73% dos executores considerou positiva a orientação passada, após o procedimento de conferência em relação às não conformidades verificadas nos registros por eles efetuados; salientando ainda mais a relevância do procedimento de conferência de tais registros.

Ainda podem-se fazer inferências relacionando a análise dos registros e documentos em relação às respostas obtidas por meio do questionário. Diversas não conformidades, se não corrigidas, influenciam na correta execução orçamentária, financeira e patrimonial da entidade pública, conforme identificado por meio da análise dos registros, característica desejável por mais de 82% dos respondentes ao nível de importância acima de 80%.

Outra característica, o cumprimento da legislação, apontada com nível de importância acima de 80% por mais de 94% dos executores, fica bastante prejudicada em caso da ausência do procedimento de conformidade, diante de diversas não conformidades identificadas como: na ausência de retenções, utilização de código de receitas inadequadas, incorreções na aplicação de alíquotas relativamente à retenção de impostos e contribuições federais e municipais, ausência de ateste devido, dentre outras apresentadas na seção 4.3.

Ainda ressalta-se que, a restrição identificada em maior volume dentre os documentos de NE, NS e OB consiste no Erro/insuficiência do campo observação, e, embora não impacte na execução orçamentária, financeira ou patrimonial, afeta e restringe a transparência dos registros efetuados. Em contraponto, a característica de elevação da transparência para as finanças e as contas públicas, identificada como importante em nível superior a 80% por mais de 88% dos executores respondentes.

Diante do exposto, o procedimento de conformidade dos registros de gestão apresenta-se relevante, impactando diretamente para a correta execução orçamentária, financeira e patrimonial, para a transparência do patrimônio público, e, sobretudo, tal evidência foi corroborada pelos executores de registros no SIAFI. No entanto, não se pode esquecer de que há a necessidade de uma estrutura adequada, em relação a recursos humanos, principalmente pelo fato de uma quantidade expressiva de documentos e tempo demandado para tal procedimento. Cabe, portanto, um ajustamento entre a necessidade de se realizar o procedimento de conformidade dos registros de gestão, e a estrutura ideal para efetivação prática.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as principais conclusões do estudo realizado, da junção das duas abordagens realizadas para este trabalho, e assim, apresentam-se as conclusões quanto aos objetivos da pesquisa, bem como as sugestões para futuras pesquisas.

### 5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

O procedimento de conformidade dos registros de gestão é um procedimento instituído em lei, obrigatório para diversas instituições públicas federais brasileiras e outras que venham a adotar registros de gestão por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Assim, é, precipuamente, um procedimento de controle interno que deve ser realizado por um servidor da instituição, incumbido desse fim, com todas as prerrogativas dispostas anteriormente neste trabalho.

Esta pesquisa apresentou a seguinte questão problema: **qual a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal?** A investigação decorreu do fato de que, diante da necessidade de atendimento à legislação e, especialmente, de obter-se um procedimento eficiente e efetivo de controle para os inúmeros documentos registrados por diversos executores no SIAFI. Entretanto, embora essas circunstâncias sejam importantes, muitas instituições ainda encontram-se em processo de adequação, compreendidas na realidade das instituições brasileiras obrigadas à realização de tal procedimento.

Assim, esta pesquisa teve por objetivo geral: **identificar a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal.** E, para atingir o objetivo geral, foram delineados quatro objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico consistia em: **descrever os procedimentos adotados para a conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal.** Esse objetivo foi atingido por meio da elaboração do “Modelo de aplicação para o procedimento de conformidade dos registros de gestão”, apresentado na seção 4.2, elaborado pela pesquisadora, abordando os conceitos, as legislações e os campos a serem preenchidos para a realização do procedimento em relação aos documentos analisados nesta pesquisa.

Ainda cabe destacar que o modelo aplicado teve como base de elaboração, as restrições cadastradas no próprio SIAFI, bem como o



Roteiro desenvolvido pelo TCU para aquele órgão, que contribuiu significativamente para a pesquisa, embora se tenha verificado a necessidade de adequação à instituição foco deste estudo, bem como em relação às evoluções do sistema ao longo do período.

A elaboração do modelo exigiu pesquisas e investigações acerca, principalmente, das legislações correlatas, e, assim, embora não seja foco desta pesquisa, espera-se que seja útil para a realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão, não só para a instituição foco da pesquisa, mas também para outras instituições que executem tal procedimento.

O segundo objetivo específico consistiu em: **identificar as não conformidades advindas do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal**. Esse objetivo foi atingido por meio da simulação do procedimento de conformidade dos registros de gestão, realizada pela pesquisadora, envolvendo os documentos registrados na instituição nos meses de julho e agosto de 2012, os quais foram analisados e as conformidades foram apresentadas na seção 4.3 deste trabalho.

Diante da impossibilidade de descrever, mesmo que de forma sucinta, as não conformidades encontradas na realização do procedimento de conformidade dos registros de gestão, alguns pontos considerados importantes podem ser apresentados:

- Na emissão de Nota de Empenho, a consulta prévia ao sítio eletrônico de compras do Governo Federal para fins de conferência do adjudicado, do item, dos valores de bens e mercadorias etc, pode evitar incorreções e/ou retrabalhos. Também se pôde verificar que, devido ao processo licitatório influenciar na realização desse documento, deve-se auxiliar tal setor para que tenha condições de realizar adequadamente as classificações contábeis da despesa pública, talvez por meio da disponibilidade de um manual de classificação, uma vez que esse trabalho deve ser incumbido ao setor contábil da instituição, pois, mesmo sabendo efetuar a classificação de despesa correta, o executor está limitado pelo cadastro do item, feito anteriormente. Outro item a referenciar se trata do empenho de contratos pelo valor global do contrato, reduzindo o trabalho por meio de reforços dos empenhos, bem como possibilita a eliminação de incorreção quanto à aplicação da lei, reforçando empenhos classificados corretamente como não estimativos.

- Na emissão da Nota de Lançamento de Sistema, diante das particularidades de cada objetivo de registro, para liquidação de despesa,

apropriação de benefícios, regularizações contábeis e tantos outros, é importante destacar que esse registro pode implicar, e por diversas vezes realmente implica, outros processos e documentos como as retenções de impostos e contribuições federais, previdenciárias e/ou municipais. Assim, exige, além de atenção e tempo do executor, conhecimento de legislações, disponibilidade (quase sempre inexistente) do servidor, a fim de que o processo seja completo, transparente, fidedigno e conforme normas e legislações pertinentes.

- Na emissão de documentos como DARF, GPS, DAR/ISS, relativamente aos recolhimentos de impostos e contribuições aos órgãos competentes, se verificou necessidade de atenção e melhor capacitação do pessoal executor, de forma a sanar as dúvidas existentes, deixando-os preparados para identificarem incorreções nos documentos emitidos por fornecedores, dúvidas quanto às leis correlatas, e, assim possibilitar que executem tais registros com mais conhecimento e menos incertezas.

O terceiro objetivo consistiu em: **apontar as implicações advindas das não conformidades em caso de inexistência do procedimento de conformidade dos registros**. Esse objetivo também foi cumprido e apresentado na seção 4.3 do trabalho, uma vez que, para cada não conformidade identificada em decorrência do procedimento de conformidade dos registros de gestão, foram identificadas também as implicações advindas da ausência do procedimento.

Pode-se inferir que as implicações advindas da existência de não conformidades podem trazer prejuízos quanto à inadequação da execução orçamentária, contábil e financeira do ente, inadequações no registro do patrimônio público, e, além disso, prejuízos objetivamente não visíveis como limitação à transparência dos gastos públicos, tão desejável por todos.

O quarto, e último objetivo específico consistiu em: **identificar a percepção dos executores quanto à importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão no SIAFI e as dificuldades encontradas na execução desses registros contábeis**. Esse objetivo foi cumprido e apresentado na seção 4.4, por meio da análise de um questionário aplicado junto aos executores dos registros realizados no SIAFI. O levantamento propiciou verificar, segundo a percepção dos executores, as dificuldades encontradas na realização dos registros, bem como o nível de importância do procedimento de conformidade dos registros de gestão para o alcance de características desejáveis para as finanças públicas.

Verificou-se que, dentre os executores respondentes, a maioria possui alguma forma de capacitação, e, também possui alguma função gratificada; o que, segundo percebido, de alguma forma acaba por dificultá-los quanto à execução dos registros, ou seja, essa atividade de registro, que exige atenção, é compartilhada de funções e responsabilidades inerentes ao cargo de chefia, assessoramento, coordenação etc. Outro fator a destacar é que a grande maioria executa as atividades de registro há menos de dois anos, ou seja, curto período na consolidação de conhecimentos de sistema, normativos, legislações e afins. Todos os documentos analisados apresentaram algum nível de dificuldade para os executores, no entanto, os relativos a retenções de impostos e contribuições (todas as esferas) sobressaíram-se. Outros pontos importantes, motivadores de dificuldade na emissão dos registros foram (i) ausência de formação na área contábil, (ii) conhecimento de todas as legislações pertinentes aos registros, (iii) atribuições de outras atividades inerentes ao cargo; e, de forma sobressalente, (iv) a ausência de capacitação periódica. Ainda em relação à percepção dos respondentes, o procedimento de conformidade dos registros de gestão é considerado relevante e contribui para (i) elevação da transparência das finanças e das contas públicas, (ii) ao cumprimento da legislação, (iii) para a adequação da execução orçamentária, financeira e contábil, com destaque para (iv) a redução de emissão de documentos com irregularidades ou em não conformidade.

Diante do exposto, depreende-se que o procedimento de conformidade dos registros de gestão apresenta-se de forma relevante, contribuindo para o efetivo controle, registro e evidenciação das finanças e do patrimônio público.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Em relação a futuras pesquisas, sugere-se realizar pesquisa similar em outras instituições públicas federais, a fim de obter-se a percepção de outros pesquisadores, bem como sugestões e/ou complementações para o procedimento de conformidade nessas instituições.

Outro estudo também pode ser vislumbrado de modo a pesquisar abrangendo outros documentos ou maiores períodos de análise do que o efetuado neste trabalho, bem como instigar outras fontes de dados, tal com entrevista com os executores e gestores das instituições pesquisadas.

Por fim, sugere-se também investigar quantas instituições públicas federais brasileiras executam ou não o procedimento de conformidade dos registros de gestão, e, assim, identificar junto às mesmas, os pontos fortes e fracos da presença ou ausência de tal procedimento.

## REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 271 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 02 mar. 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em 10 mar 2012.

BRASIL. **Decreto nº. 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em 15 abr 2013.

BRASIL. **Decreto nº. 4.950**, de 9 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a arrecadação das receitas de órgãos, fundos, autarquias, fundações e demais entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/decreto/d4950.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d4950.htm)>. Acesso em 15 jun 2012.

BRASIL. **Decreto nº. 5.355**, de 25 de janeiro de 2005. Dispõe sobre a utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF, pelos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e

fundacional, para pagamento de despesas realizadas nos termos da legislação vigente, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5355.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5355.htm)>. Acesso em 15 abr 2013.

BRASIL. **Decreto nº. 6.976**, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13)>. Acesso em 20 fev 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000 (LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 06 fev 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em 15 mai 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº. 8.212 e nº. 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 nº. 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Complementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em 14 mai 2012.

BRASIL. **Lei nº. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 15 fev 2012.

BRASIL. **Lei nº. 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18112cons.htm)>. Acesso em 15 mar 2012.

BRASIL. **Lei nº. 8.666**, de 21 de junho de 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/18666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm)>. Acesso em 10 mar 2012.

BRASIL. **Lei 9.528**, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nº. 8.212 e nº. 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1997/9528.htm>>. Acesso em 15 mai 2012.

BRASIL. **Lei nº. 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em 20 fev 2012.

BRASIL. **Lei nº. 10.520**, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10520.htm)>. Acesso em 10 fev 2013.

BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário nº. 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em 20 fev 2013.

BUSSAB, Wilton O.; MORETTIN, Pedro A. **Estatística Básica**. 4. ed. São Paulo: Atual, 1987. 321 p.

CAMELO, Augusto C. O.; GASPARELLO, Edevaldo R.; FAVERO, Hamilton L. Sistema de informação contábil e sua relevância para o controle dos bens permanentes do setor público. **Enfoque Reflexão Contábil**, Maringá, v. 25, n. 1, p. 62-76, jan./abr. 2006.

CAMPOS, Anna M. Accountability: Quando podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 20/11/2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05/10/2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 12/10/2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 01/11/2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 01/11/2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.208**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos em Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 01/04/2013.



CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.282**, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº. 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 20/11/2012.

CAMARGO, Rita de Cássia C. P. **Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM**. 2012. 194 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2012.

CGU – **Controladoria Geral da União**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 03 mai 2013.

CIANFANELLI, Mario M.; PESSÔA, Leonel C.; MURITIBA, Patrícia M. Custo de conformidade à tributação e o gerenciamento do risco em projetos: o estudo de caso de uma pequena empresa. **Revista de Gestão e Projetos – GeP**, São Paulo, v. 1, n. 1, p 93-113, jan./jun. 2010.

CHAVES, Renato S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público**: fortalecimento dos controles internos com jurisprudência do TCU. Curitiba: Juruá, 2010, 155 p.

COSTA, A. F.; PEREIRA, J. M., BLANCO, S. R. Auditoria do Sector Público no contexto da nova gestão pública. **Polytechnical Studies Review – TEKHNÉ**, IPCA (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave), n. 5/6, p. 2021-225, 2006.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá . **Metodologia científica**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2003. 218p.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: edição do autor, 1989. 230 p.

DARÓS, Leandro L.; PEREIRA, Adriano de S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In: Congresso de

Controladoria e Contabilidade, 9, 2009, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

EXÉRCITO BRASILEIRO. 11<sup>a</sup>. Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. **Manual Conformidade dos Registros de Gestão**. Maio/2009. Desenvolvido por Francisco Fábio Rosas da Silva – Cap QCO – 8<sup>a</sup> ICFEx, complementado e revisado por Alzeir Costa dos Santos – Cap In – 11<sup>a</sup>. ICFEx. Disponível em: <<http://www.11icfex.eb.mil.br/11icfex/OrientarEControlar/Orientacoes/ConfReg/ManualConfReg.pdf>>. Acesso em 10 mar 2012.

FERREIRA, Aurélio B. de H.; FERREIRA, Marina; ANJOS, Margarida dos. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009. xxxiv, 2120 p.

FILHO, Antônio J. A importância do controle interno na administração pública. **Revista Diversa**, Parnaíba, v. 1, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

GALVÃO, Celio A. C.; MENDONÇA, Mauro. **Fazendo acontecer na qualidade total: análise e melhoria de processos**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997. 79 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 230 p.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KALUPNIEK, Alexei. SIAFI: o antes e o depois das finanças públicas. **Revista Tema – A Revista do Serpro**, Brasília, n. 206, ano XXXVII, p. 36-37, mai./jun. 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 351 p.

KYOBÉ, M. E.; MOLAI, P.; SALIE, T. Investigation electronic records management and compliance with regulatory requirements in a South

African university. **South African journal of information management**. V. 11, n. 1, mar./2009.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 297 p.

LIMA, Diana V. de; CASTRO, Róbison G. de. **Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 230 p.

MACEDO, Marcelo Á.; ARAÚJO, Marcelo B. V. de; BRAGA, Josué P. Impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade na relevância das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 367-382, out./dez. 2012.

MAIA, Matheus S.; SILVA, Marlene R. da; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila P. de; MARCONDES, Sérgio, CHING, Hong Y. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n.1, p. 54-70, jan./abr., 2005.

MANOEL, Geovane Teixeira. **Portal da Transparência do Governo Federal: funcionalidades, limitações e potencialidades**. Florianópolis, SC, 2010. 104 f. TCC (Graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Curso de Ciências Contábeis.

MARQUES, Maria da C. da C.; ALMEIDA, José J. M. de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, vol.15, n.35, p. 84-95, mai./ago. 2004.

MARTINS, Gilberto de A.; THÉOPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

McLEOD, Julie; CHILDS, Sue; HEAFORD, Susan. Records management capacity and compliance toolkits: a critical assessment. **Records Management Journal**, v. 17, n. 3, p. 216-232, jul./2007.

MEIRELLES, Hely L. **Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MENDES, Roselaine da C.; OLEIRO, Walter N.; QUINTANA, Alexandre C. A Contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. **Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – SINERGIA**, v. 12, n. 2, p. 37-48, 2008.

MF – Ministério da Fazenda. **Portaria nº. 95**, de 19 de abril de 2002. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2002/portaria095.asp>>. Acesso em 15 abr 2013.

MOG – Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria nº. 117**, de 12 de novembro de 1998. Brasília, 1998.

MOG – Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria nº. 42**, de 14 de abril de 1999. Brasília, 1999.

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria nº. 44**, de 14 de março de 2006. Altera a Portaria nº 41, de 4 de março de 2005, que estabelece normas complementares para utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <[http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/portarias/p44\\_06.htm](http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/portarias/p44_06.htm)>. Acesso em 15 abr 2013.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1998.

NAVES, Gladston G. **A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da *accountability*: a percepção dos usuários**. 2011. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, FGV, Rio de Janeiro, 2011.

OLIVEIRA, Antonio G. de; CARVALHO, Hilda A. de; CÔRREA, Dayanne P. Governança Pública e Governabilidade: Accountability e Disclosure Possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC**, 2012

PIRES, M. J.; SOUZA-GUERRA, I.; LOPES, A. Auditoría a los registros de los fisioterapeutas que trabajan en la Unidad de Cuidados Intensivos de los hospitales públicos del área metropolitana de Lisboa, de acuerdo con los Patrones de Práctica de la Asociación Portuguesa de Fisioterapeutas. **Revista Iberoamericana de Fisioterapia y Kinesiología**, v. 10, n. 2, p. 86-96, jan/2007.

PLATT NETO, Orion A. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios**. 2002. 311 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

PLATT NETO, Orion A; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra R.; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, jan./mar. 2007.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

RICHARDSON, Robert J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROSI, Jan. Retention, records management and legal compliance. **KMWorld**, v. 14, n. 8, p. S12-S13, set./2005.

SACRAMENTO, Ana R. S.; PINHO, José A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região

metropolitana de salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 1, n. 1, set./dez. 2007.

SCHOUT, Denise; NOVAES, Hillegonda M. D. Do registro ao indicador: gestão da produção da informação assistencial nos hospitais. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v.12, n. 4, p. 935-944, jul./ago. 2007.

SILVA, Jéfilani dos A.; CRUZ, June A. W.; ROCHA, Daniela T.; CEREALI, Valdir. Importância das informações contábeis para a tomada de decisões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica Opet - Administração e Ciências Contábeis**, v. 02, 2010.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2004. 385 p.

SOARES, Maurélio; LYRA, Ricardo L. W. C.; HEIN, Nelson; KROENKE, Adriana. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1425-1443, set./out., 2011.

SOARES, Sandro V. **Estudo sobre a (in)satisfação de bacharéis em Ciências Contábeis com a disciplina de Teoria da Contabilidade**. 2013. 183 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2013.

SOUZA, Fábila J. V. de; SILVA, Maurício C. da. Bens Públicos: análises de registros contábeis dos bens de uso comum. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 73-85, set./dez., 2012.

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº. 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.>

[cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2012.

STN – **Secretaria do Tesouro Nacional**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 01 mar 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº. 480**, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 11 mar 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 06**, de 31 de outubro de 2007. Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/042700/042706/>>. Acesso em 12 jan 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 971**, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 11 mar 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 1.234**, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 11 mar 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta nº 2**, de 13 de julho de 2012. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Conjunta\\_STN\\_SOF\\_N02\\_2012\\_PCODEFP.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_STN_SOF_N02_2012_PCODEFP.pdf)>. Acesso em: 11 fev 2013.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Relação de Códigos de Receita (Contribuições Previdenciárias – GPS)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/gps/relcodigos.htm>>. Acesso em: 11 fev 2013.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5. ed. Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários. Portaria Conjunta STN nº. 2, de 13 de julho de 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Novo CPR**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/novosiafi/downloads/Novo\\_CPR.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/novosiafi/downloads/Novo_CPR.pdf)>. Acesso em: 11 fev 2013.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas da Administração Pública Federal – Adendo “A” – Tabela de Eventos**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/Eventos.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Eventos.pdf)>. Acesso em: 11 fev 2013.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **SIAFI Manual Web**. Disponível em: <[http:// manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/](http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/)>. Acesso em 18 dez 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**. Disponível em: <<http://acesso.serpro.gov.br/>>. Acesso em 2012 e 2013.

STN/SOF – Secretaria do Tesouro Nacional Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5. ed. Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012. Brasília, 2012.



STN / SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal / Ministério da Fazenda (MF) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). **Portaria Interministerial n.º. 163**, de 04 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria Inter m 163 2001 Atualizada 2011 23DEZ2011.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf)>. Acesso em 12 mar 12.

TAVARES, Martus. Vinte anos de política fiscal no Brasil: dos fundamentos do novo regime à Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 79-101, jul. 2005.

TCU - **Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em 03 mai 2013.

TCU - Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Administração Secretaria de Orçamento, Finanças e Contabilidade – SECOF. **Roteiro para análise e registro da conformidade dos registros de gestão**, 2008. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao\\_orcamentaria/contabilidade/ConformidadeGestao-Tutorial.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orcamentaria/contabilidade/ConformidadeGestao-Tutorial.pdf)>. Acesso em 02 abr 2012.

WERKEMA, Maria C. C. **As ferramentas da qualidade no gerenciamento de processos**. 5. ed. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais - Biblioteca Central - DFDA / Intercâmbio, 1995. 108 p.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

**ANEXO A – Restrições cadastradas no SIAFI**

<b>CÓD.</b>	<b>Descrição</b>
2	ERRO DE CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - NE
3	ERRO DE OPCAO NO CAMPO ESPECIE EMPENHO - NE
4	ERRO NUM. EMP./PRE-EMPENHO REFERENCIADO - NE
6	ERRO NA DATA DE EMISSAO - NE
9	ERRO PREENCHIMENTO DO CAMPO FAVORECIDO - NE
10	ERRO DO CODIGO GESTAO DO FAVORECIDO - NE
11	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - NE
12	ERRO NA OPCAO ESCOLHIDA NO CAMPO ESFERA - NE
13	ERRO NO PREENCHIMENTO DO PTRES - NE
14	ERRO NO CAMPO FONTE - NE
15	ERRO NA NATUREZA DE DESPESA (ND) - NE
16	ERRO NO CAMPO UGR - NE
17	ERRO NO PREENCH. DO PLANO INTERNO (PI) - NE
18	ERRO NO VALOR DOS CRED. A SEREM EMPENHADOS - NE
19	ERRO NA OPCAO ESCOLHIDA NO CAMPO TIPO - NE
20	ERRO NA OPCAO MODALIDADE DE LICITACAO - NE
21	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO AMPARO - NE
22	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO INCISO - NE
23	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO PROCESSO - NE
24	ERRO DE OPCAO NO CAMPO ORIGEM DE MATERIAL - NE
25	ERRO NO CAMPO MUNICIPIO BENEFICIADO - NE
26	ERRO DE OPCAO NO CAMPO UF BENEFICADA - NE
27	ERRO NO SUBITEM DA DESP. NA LISTA ITENS - NE
30	ERRO DO DIA QUE O DOC. FOI CONTAB., DDMMAA - NE
38	ERRO PREENCHIMENTO DO VALOR DE CADA MES - NE
39	ERRO PREENCH. DO VALOR DO EXERC. SEGUINTE - NE
40	ERRO NO VALOR DO EMP. DA DESP. EMPENHADA - NE
43	ERRO PREENCH. QUANTIDADE ITEM DO EMPENHO - NE
44	ERRO NO CAMPO VALOR UNITARIO - NE
45	ERRO NO VALOR DO ITEM - NE

CÓD.	Descrição
46	ERRO CARACT. DOS BENS/SERVICOS ADQUIRIDOS - NE
51	ANULACAO DA NE (DO EXERCICIO)
52	CANCELAMENTO DA NE (DOS RESTOS A PAGAR)
101	ERRO NA DATA DE EMISSAO - NL/NS
102	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO VALORIZACAO - NL/NS
104	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - NL/NS
105	ERRO NO CODIGO DO FAVORECIDO - NL/NS
106	ERRO NO CODIGO DA GESTAO DO FAVORECIDO - NL/NS
107	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO TIT.DE CRED - NL/NS
108	ERRO NA DATA DE VENCIMENTO TIT.DE CRED. - NL/NS
109	ERRO DE OPCA NO CAMPO INVERTE SALDO - NL/NS
110	ERRO NO CAMPO TAXA DE CAMBIO - NL/NS
111	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO -NL/NS
112	ERRO NO CODIGO DO EVENTO - NL/NS
113	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO INSCRICAO1 - NL/NS
114	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO INSCRICAO2 - NL/NS
115	ERRO NO PREENCH. CAMPO CLASSIFICACAO 1 - NL/NS
116	ERRO NO PREENCH. CAMPO CLASSIFICACAO 2 - NL/NS
117	ERRO DE VALOR CONTABILIZADO POR EVENTO - NL/NS
118	FALTA DE RETENCAO DE TRIB.E/OU CONTRIB.- NL/NS
151	ESTORNO DE NL/NS
203	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - OB
204	ERRO DE CODIGO DO BANCO DEBITADO - OB
205	ERRO NO PREENCH.DO CODIGO DA AGENCIA - OB
206	ERRO NO PREENCH.DO COD.DA CONTA CORRENTE - OB
207	ERRO NO CODIGO DO FAVORECIDO - OB
208	ERRO NO CODIGO DA GESTAO DO FAVORECIDO - OB
209	ERRO NO PREENCH.DO COD.DO BCO.DO FAVOREC. - OB
210	ERRO NO PREENCH.DO COD.AGENCIA DO FAVOREC.- OB
211	ERRO NO PREENCH.DO COD.DA C/C DO FAVOREC. - OB
212	ERRO NO NUMERO DO PROCESSO - OB

CÓD.	Descrição
213	ERRO NO CAMPO TAXA DE CAMBIO - OB
214	ERRO NA OPCAO NO CAMPO INVERSAO DE SALDO - OB
215	ERRO NO PREENCH. DO VALOR LIQUIDO DO DOC. - OB
216	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - OB
217	ERRO NO CODIGO DO EVENTO - OB
218	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO INSCRICAO 1 - OB
219	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO INSCRICAO 2 - OB
220	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICACAO 1 - OB
221	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICACAO 2 - OB
222	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO - OB
250	CANCELAMENTO POR FALHA DE IMPRESSAO - OB
251	CANCEL.OB POR ERRO NO CAMPO ID.TRANSFERENCIA
303	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - ND
304	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO FAVORECIDA - ND
305	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - ND
306	ERRO NO NUMERO DO EVENTO - ND
307	ERRO DE OPCAO NO CAMPO ESFERA - ND
308	ERRO NO PREENCHIMENTO DO PTRES - ND
309	ERRO NO CAMPO FONTE - ND
310	ERRO NA NATUREZA DE DESPESA - ND
311	ERRO DE CODIGO DA UGR - ND
312	ERRO NO PREENCH. DO PLANO INTERNO (PI) - ND
313	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO - ND
353	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - NC
354	ERRO NO CODIGO DA UG/GESTAO FAVORECIDA - NC
355	ERRO NO PREENCH. DA TAXA DE CAMBIO - NC
356	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - NC
357	ERRO NO NUMERO DO EVENTO - NC
358	ERRO DE OPCAO NO CAMPO ESFERA - NC
359	ERRO NO PREENCHIMENTO DO PTRES - NC
360	ERRO NO CAMPO FONTE - NC

CÓD.	Descrição
361	ERRO NA NATUREZA DE DESPESA (ND) - NC
362	ERRO NO CODIGO DA UGR - NC
363	ERRO NO PREENCH. DO PLANO INTERNO (PI) - NC
364	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO -NC
401	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR -DF
402	ERRO NO VENCIMENTO DO DOCUMENTO - DF
403	ERRO NO CAMPO PERIODO DE APURACAO - DF
404	ERRO NO CAMPO DA UG/GESTAO EMITENTE - DF
405	ERRO PREENCH. NO CAMPO TRANSFERE RECURSO - DF
406	ERRO NO CAMPO DA FONTE DE RECURSOS - DF
407	ERRO DE OPCAO NO CAMPO GRUPO DE DESPESA - DF
408	ERRO NO CAMPO PROCESSO - DF
409	ERRO NO CAMPO REFERENCIA - DF
410	ERRO NO PREENCHIMENTO DO COD. DA RECEITA -DF
411	ERRO NO VALOR DA RECEITA DO DARF - DF
412	ERRO NO VALOR DA MULTA DO DARF - DF
413	ERRO NO VALOR DOS JUROS DE MORA - DF
414	ERRO NO TOTAL DA SOMA DOS CAMPOS - DF
415	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - DF
416	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO DOC. ORIGEM - DF
417	ERRO NO PRENCH. CAMPO VINC. DE PAGAMENTO DF
418	ERRO NO CAMPO BASE DE CALCULO DE DARF - DF
426	RECOLHIMENTO INDEVIDO - DF
451	ERRO NO CAMPO DA UG/GESTAO EMITENTE - GP
454	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR- GP
455	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CODIGO PAGTO - GP
456	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO COMPETENCIA - GP
457	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RUBRICA - GP
458	ERRO NO VALOR DA GPS - GP
459	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - GP
460	ERRO PREENCHIMENTO NO CAMPO RECURSO - GP

CÓD.	Descrição
461	ERRO NO CAMPO DA FONTE DE RECURSOS - GP
462	ERRO DE OPCAO NO CAMPO GRUPO DE DESPESA - GP
463	ERRO NO PRENCH. CAMPO VINC. DE PAGAMENTO - GP
464	ERRO NO CAMPO PROCESSO - GP
465	ERRO DE PREENCH. NO CAMPO VALOR DO INSS - GP
466	ERRO DE PREENCH. NO CAMPO VLR.OUTRAS ENT.- GP
467	ERRO DE PREENCH. CAMPO ATM/MULTA/JUROS - GP
468	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO DOC. ORIGEM GP
469	RECOLHIMENTO INDEVIDO - GP
501	ERRO NO CAMPO DA UG/GESTAO EMITENTE - DR
502	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR-DR
503	ERRO PREENCHIMENTO NO CAMPO RECURSO - DR
504	ERRO DE PREENCHIMENTO NO CAMPO FONTE REC. -DR
505	ERRO DE PREENCHIMENTO CAMPO PARCELA/REFER.-DR
506	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECEITA - DR
507	ERRO DE OPCAO NO CAMPO GRUPO DE DESPESA - DR
508	ERRO NO PRENCH. CAMPO VINC. DE PAGAMENTO DR
509	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO DOC. ORIGEM - DR
510	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO VR.PRINCIPAL - DR
511	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - DR
512	RECOLHIMENTO INDEVIDO - DR
802	ERRO DE CODIGO DA UG/GESTAO EMITENTE - PE
803	ERRO DE OPCAO CAMPO ESPECIE DE PRE EMPENHO-PE
808	ERRO PREENCHIMENTO DA DATA LIMITE - PE
809	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - PE
810	ERRO DE OPCAO NO CAMPO ESFERA - PE
811	ERRO DE PREENCHIMENTO DO PTRES - PE
812	ERRO NO CAMPO FONTE - PE
813	ERRO NA NATUREZA DE DESPESA (ND) - PE
814	ERRO NO CAMPO UGR - PE

CÓD.	Descrição
815	ERRO PREENCHIMENTO DO PLANO INTERNO (PI) - PE
816	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO -PE
824	ERRO NO CODIGO UG/GESTAO FAVORECIDA - PF
825	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - PF
826	ERRO PREENCHIMENTO COD. DO CAMPO EVENTO - PF
827	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO FONTE - PF
828	ERRO DE OPCAO NO CAMPO CATEGORIA DE GASTO -PF
829	ERRO NO CAMPO ANO/MES - PF
830	ERRO CAMPO VALOR DEST. P/ CADA CAT.GASTO - PF
842	ERRO NO CAMPO UG/GESTAO EMITENTE - GE
845	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR-GE
846	ERRO PREENCH. DO CODIGO SALARIO EDUCACAO - GE
847	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO COMPETENCIA - GE
848	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO PARCELA - GE
849	ERRO PREENCH. CAMPO PROC./EXECU FISCAL - GE
850	ERRO PREENCHIMENTO NO CAMPO RECURSO - GE
851	ERRO NO CAMPO DA FONTE DE RECURSOS - GE
852	ERRO DE OPCAO NO CAMPO GRUPO DE DESPESA - GE
853	ERRO NO PREENCHIMENTO CAMPO DOC. ORIGEM - GE
854	ERRO NO PRENCH. CAMPO VINC. DE PAGAMENTO - GE
855	ERRO NO CAMPO PROCESSO - GE
856	ERRO/INSUFICIENCIA NO CAMPO OBSERVACAO - GE
857	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO INSCRICAO 2 - GR
858	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICACAO 1 -GR
859	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO CLASSIFICACAO 2 -GR
860	ERRO NO VALOR CONTAB. POR EVENTO INDICADO -GR
874	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO A/E - AF
875	ERRO NO PREENCH. DO NUMERO DO EMPENHO - AF
876	ERRO NO CAMPO ETAPA - AF
877	ERRO NO PREENCH. DO CODIGO NO CAMPO ITEM - AF
878	ERRO NO CAMPO MES - AF

CÓD.	Descrição
879	ERRO NA QUANTIDADE DE ITENS APROPRIADOS - AF
880	ERRO NO PREENCH. DO VALOR DA APROPRIACAO - AF
900	FALTA DE TEMPESTIVIDADE NA REMESSA DOCUMENTO
901	FALTA DE REMESSA DE RMA
826	ERRO PREENCHIMENTO COD. DO CAMPO EVENTO - PF
827	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO FONTE - PF
828	ERRO DE OPCAO NO CAMPO CATEGORIA DE GASTO -PF
829	ERRO NO CAMPO ANO/MES - PF
830	ERRO CAMPO VALOR DEST. P/ CADA CAT.GASTO - PF
842	ERRO NO CAMPO UG/GESTAO EMITENTE - GE
845	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR-GE
846	ERRO PREENCH. DO CODIGO SALARIO EDUCACAO - GE
847	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO COMPETENCIA - GE
848	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO PARCELA - GE
849	ERRO PREENCH. CAMPO PROC./EXECU FISCAL - GE
902	FALTA REMESSA MAPA GERENCIAL DIVIDA ATIVA
903	FALTA DE REMESSA DO RMB
904	FALTA DE REMESSA DE DOCUMENTACAO PATRIMONIAL
905	FALTA DE REMESSA RELATORIO SELOS DE CONTROLE
906	FALTA DE REMESSA RELAT.MERCADORIA APREENDIDA
908	FALTA DE DOCUM.CONFORMIDADE DE REG. DE GESTAO
909	APROP. DESPESA SEM DOCUMENTO COMPROBATORIO
910	DOCUMENTO COMPROBATORIOS/O "ATESTES" DEVIDO
911	DOCUMENTO COMPROBATORIO S/AUTORIZACAO DESPESA
912	DOCUMENTO COMPROBATORIO S/AUTORIZACAO PAGTO
913	APROP. DESPESA VALOR INDEVIDO
914	PAGAMENTO SEM LIQUIDACAO DA DESPESA
915	FALTA DE EMPENHO DA DESPESA - PROCESSOS PAGTO
916	DOCUMENTO NAO COMPATIVEL COM A OPERACAO
917	AFASTAMENTO DO PAIS SEM AUTORIZACAO PREVIA
918	REALIZACAO DE DESPESA SEM PREVIO EMPENHO



<b>CÓD.</b>	<b>Descrição</b>
919	DOCUMENTO APROVADO COM RESSALVA
920	SALDO CONTABIL DO ALMOX. NAO CONFERE C/RMA
921	SALDO CONTABIL BENS MOVEIS NAO CONFERE C/RMB
951	DOCUMENTACAO NAO ANALISADA
826	ERRO PREENCHIMENTO COD. DO CAMPO EVENTO - PF
827	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO FONTE - PF
828	ERRO DE OPCAO NO CAMPO CATEGORIA DE GASTO -PF
829	ERRO NO CAMPO ANO/MES - PF
830	ERRO CAMPO VALOR DEST. P/ CADA CAT.GASTO - PF
842	ERRO NO CAMPO UG/GESTAO EMITENTE - GE
845	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO RECOLHEDOR-GE
846	ERRO PREENCH. DO CODIGO SALARIO EDUCACAO - GE
847	ERRO NO PREENCH. DO CAMPO COMPETENCIA - GE
848	ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO PARCELA - GE
849	ERRO PREENCH. CAMPO PROC./EXECU FISCAL - GE

## **APÊNDICE A – Questionário da pesquisa**

Prezado (a) Servidor (a),

Essa pesquisa tem como objetivo avaliar a percepção de servidores que efetuam registros no Sistema de Administração Federal do Governo Federal (SIAFI) sobre a importância e outros aspectos relativos à realização do procedimento de Conformidade dos Registros de Gestão.

A Conformidade dos Registros de Gestão foi estabelecida por meio da Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº. 06, de 31 de outubro de 2007, nos artigos 6 ao 23, e segundo o art. 6º, consiste em certificar os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI e verificar a existência de documentos hábeis que comprovem as operações.

Os resultados da pesquisa serão objeto de apoio para a minha dissertação de mestrado. Entretanto, cabe destacar, que as respostas obtidas serão tratadas com sigilo, sem qualquer identificação do servidor, do respectivo Campus ou da instituição.

Segue glossário para melhor compreensão das questões apresentadas:

NE – Nota de Empenho;

NS – Nota de Lançamento de Sistema;

OB – Ordem Bancária;

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais;

GP – Guia de Previdência Social;

DAR / ISS – Documento de Arrecadação Municipal (com e sem convênio com a Secretaria do Tesouro Nacional);

GR – Guia de Recolhimento da União.

Agradecemos antecipadamente sua colaboração!

Atenciosamente.

Sueli Farias

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

Luiz Alberton

Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

\*Obrigatório

## Conformidade dos Registros de Gestão - um estudo de caso em uma instituição pública federal

Prezado (a) Servidor (a),

Essa pesquisa tem como objetivo avaliar a percepção de servidores que efetuam registros no Sistema de Administração Federal do Governo Federal (SIAFI) sobre a importância e outros aspectos relativos à realização do procedimento de Conformidade dos Registros de Gestão.

A Conformidade dos Registros de Gestão foi estabelecida por meio da Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº. 06, de 31 de outubro de 2007, nos artigos 6 ao 23, e segundo o art. 6º, consiste em certificar os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI e verificar a existência de documentos hábeis que comprovem as operações.

Os resultados da pesquisa serão objeto de apoio para a minha dissertação de mestrado. Entretanto, cabe destacar, que as respostas obtidas serão tratadas com sigilo, sem qualquer identificação do servidor, do respectivo Campus ou da instituição.

Segue glossário para melhor compreensão das questões apresentadas:

NE – Nota de Empenho;

NS – Nota de Lançamento de Sistema;

OB – Ordem Bancária;

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais;

GP – Guia de Previdência Social;

DAR / ISS – Documento de Arrecadação Municipal (com e sem convênio com a Secretaria do Tesouro Nacional);

GR – Guia de Recolhimento da União.

Agradecemos antecipadamente sua colaboração!

Atenciosamente,

Sueli Farias

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

Luiz Alberton

Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

\*Obrigatório

**Parte I - Informações sobre o servidor público****1.1 Grau de instrução (concluído): \***

- Ensino médio  
 Graduado  
 Pós-Graduado (especialização)  
 Mestre  
 Doutor  
 Pós-Doutor

**1.2 Qual a área de sua formação? \***

- Contabilidade  
 Administração  
 Economia  
 Direito  
 Engenharia  
 Outro:

**1.3 Quanto tempo de serviço público federal possui? \***

- Até 1 ano  
 Entre 1 e 2 anos  
 Entre 2 e 3 anos  
 Entre 3 e 4 anos  
 Entre 4 e 5 anos  
 Mais de 5 anos  
 Mais de 10 anos  
 Outro:

**1.4 Qual o cargo que ocupa? \*****1.5 Possui Função Gratificada? Se sim, qual? \***

Em caso negativo, escreva "NÃO"

**1.6 Há quanto tempo é usuário do SIAFI como executor de registros? \***

- Há menos de 1 ano
- Entre 1 e 2 anos
- Entre 3 e 4 anos
- Entre 4 e 5 anos
- Há mais de 5 anos
- Há mais de 10 anos

**1.7 e-mail (opcional):**

Deixe o seu endereço de e-mail caso queira receber os resultados da pesquisa

**Parte II - Informações sobre a sua percepção quanto aos registros efetuados no SIAFI.**

Para as respostas de múltipla escolha, assinale a alternativa que melhor representa sua percepção sobre o trabalho que exerce como executor de registros no SIAFI em relação aos itens apresentados.

As respostas devem considerar a seguinte escala:

(0,00% a 20,00%) Discordo Totalmente ; (20,01% a 40,00%) Discordo; (40,01% a 60,00%) Nem concordo, nem discordo; (60,01% a 80,00%) Concordo; e (80,01% a 100,00%) Concordo Totalmente.

**2.1 Indique a seguir, quais documentos são registrados por você no SIAFI.**

**Documentos: \***

- NE
- NS
- OB
- DARF
- GPS
- DAR / ISS
- GRU

**2.2 Dentre os documentos que são registrados por você no SIAFI, os itens a seguir apresentam dificuldade para realização.****2.2.1 Para emissão de NOTA DE EMPENHO - NE.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concorndo Totalmente

**2.2.2 Para emissão de NOTA DE LANÇAMENTO DE SISTEMA - NS.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.2.3 Para emissão de ORDEM BANCÁRIA - OB.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.2.4 Para emissão de DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS - DARF.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.2.5 Para emissão de GUIA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - GPS.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.2.6 Para emissão de DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO MUNICIPAL - DAR / IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.2.7 Para emissão de GUIA DE RECOLHIMENTO DA UNIÃO - GRU.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3 A ausência de formação nas áreas listadas (se for o caso), e os tópicos apresentados na sequência influenciam de modo a dificultar o registro dos documentos no SIAFI.**

**2.3.1 Formação na área de Contabilidade.**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.2 Formação na área de Direito é:**

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.3 Conhecimento de todas as legislações pertinentes. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.4 A atribuição de outras atividades inerentes ao cargo/função. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.5 A demanda de muitos registros em um curto período de tempo (demanda sazonal). \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.6 Ausência de capacitação periódica. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.3.7 Outros motivos causadores da dificuldade na realização dos registros de forma adequada: \***

Caso não exista, escrever "NÃO HÁ"

**2.4 O procedimento de conformidade dos registros de gestão foi realizado em forma de simulação nos meses de julho e agosto de 2012 sobre os registros efetuados por meio do SIAFI nesta instituição.**

**Na sua percepção, foi importante receber orientações acerca das correções realizadas em registros efetuados por você?**

Caso não tenha recebido orientação, não responda essa questão, deixe em branco.

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.5 O procedimento de conformidade dos registros de gestão é um procedimento importante para o alcance de:****2.5.1 Elevação da transparência para as finanças e contas públicas \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente



**2.5.2 Cumprimento da legislação. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.5.3 Adequada execução orçamentária, financeira e contábil. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.5.4 Melhor evidenciação dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.5.5 Redução de retrabalho. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

**2.5.6 Redução de emissão de documentos com irregularidades/inconformidades. \***

- 0,00% a 20,00% - Discordo Totalmente
- 20,01% a 40,00% - Discordo
- 40,01% a 60,00% - Nem concordo, nem discordo
- 60,01% a 80,00% - Concordo
- 80,01% a 100,00% - Concordo Totalmente

2.5.7 Outros (descrever):

**2.6 Em caso de NÃO executar o procedimento de conformidade dos registros de gestão, na sua opinião, quais as implicações (erros/vieses) cometidos na execução orçamentária, financeira e patrimonial devido a ausência desse procedimento?**

Caso prefira, pode determinar nível de 1 (Discordo Totalmente) a 5 (Concordo Totalmente).

\*

Enviar