

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**RELEVÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NA FISCALIZAÇÃO DE
PROCESSOS DE PAGAMENTOS DE EMPRESAS TERCEIRIZADAS
NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**

REJANE DE JESUS BARCELLOS

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação de Ciências Contábeis apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Orientador: Prof. Mario Rebollo

Porto Alegre
2016/1ºsem

RELEVÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NA FISCALIZAÇÃO DE PROCESSOS DE PAGAMENTOS DE EMPRESAS TERCEIRIZADAS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Rejane de Jesus Barcellos¹

RESUMO

No cenário atual, a falta de recursos financeiros da administração pública necessários para viabilizar novas contratações de servidores efetivos, somada à necessidade de reduzir o quadro de pessoal no setor público, faz com que a terceirização seja utilizada para compensar essa defasagem. Tal fato é constatado pelo aumento do número de contratos de serviços de mão de obra terceirizados firmados por parte dos órgãos públicos, o que exige um controle governamental através de uma fiscalização abrangente, qualificada e específica sobre os processos de pagamentos desses tipos de contratações. O presente estudo tem como objetivo demonstrar a relevância da adoção de mecanismos de controles internos aplicados na fiscalização dos processos de pagamentos das empresas terceirizadas que prestam serviços à Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Para evidenciar este estudo, foi realizada uma pesquisa descritiva, documental, com abordagem qualitativa, analisando os contratos vigentes de terceirizadas e pareceres emitidos com glosas. Através dos resultados obtidos, constatou-se que as empresas apresentaram divergência sobre os valores que seriam pagos e, com isso, um alto valor de pagamentos foi retificado e, em alguns serviços, o valor corrigido chegou a 26% do valor pago. Desta forma, pode-se inferir que os controles efetuados na UFRGS são fundamentais para orientação e prevenção de fraudes ou erros, a vigilância no desempenho das atividades-meio, a melhor gestão e salvaguarda dos recursos públicos, sob o aspecto da economicidade.

Palavras-chave: Administração Pública. Terceirização. Controle Governamental.

RELEVANCE OF INTERNAL CONTROLS IN THE PAYMENT PROCESS SUPERVISION OF OUTSOURCED COMPANIES FROM UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

ABSTRACT

In the current scene, the lack of financial resources of public administration needed to enable new hires effective servers, coupled with the need to reduce staff in the public sector, it makes outsourcing is used to compensate this lag. The increasing number of outsourced labor service contracts evidences this fact by public agencies, which requires government control through a comprehensive inspection, qualified and specific about the payment processes these types of contracts. This study aims to demonstrate the relevance of adopting mechanisms of internal

¹ Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. (rjbarcellos10@gmail.com).

controls applied in the supervision of the payment processes of outsourced companies that provide services to Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). To demonstrate this study, a descriptive, documentary research was conducted with a qualitative approach, analyzing the existing contracts of outsourced companies and advice obtained with disallowances. Through the obtained results, it was found that the companies had differing opinions on the amounts that would be paid and, therefore, a high value payment was rectified, and in some services, the corrected value reached 26% of the amount paid. Thus, one can infer that the controls carried by UFRGS are essential for guidance and prevention of fraud or errors, vigilance in carrying out support activities, better management and protection of public funds, under the aspect of economy.

Keywords: Public Administration. Outsourcing. Government Control.

1 INTRODUÇÃO

Em virtude da necessidade da existência de um quadro de pessoal reduzido no setor público, motivado pela falta de recursos financeiros necessários para viabilizar novas contratações de servidores efetivos, a mão de obra terceirizada tem sido utilizada para compensar essa defasagem. Tal fato é constatado pelo aumento no número de contratos de serviços terceirizados firmados por parte dos órgãos governamentais, o que exige uma fiscalização abrangente, qualificada e específica, visando à verificação do cumprimento das cláusulas pactuadas nesses instrumentos. Ao longo do tempo, a Administração Pública alterou a forma de análise dos processos de pagamento desses contratos de serviços terceirizados, buscando uma metodologia minuciosa, eficiente e eficaz para garantir a correta gestão dos recursos públicos.

A terceirização de serviços trata da relação de parceria estabelecida entre Administração Pública e o setor privado para a realização de atividades-meio, gerando um repasse de tarefas não essenciais às empresas especializadas. Giosa (1993, p. 12) já evidenciava que essa parceria era “[...] entendida como uma nova visão de relacionamento comercial, onde o fornecedor migra de sua posição tradicional, passando a ser o verdadeiro sócio do negócio”.

A descentralização de serviços por meio de contratos é um fenômeno irreversível e de constante crescimento que, apesar de provocar muitas discussões, impacta as relações de trabalho, tendo, como contraponto, baixos salários e certa instabilidade trabalhista; porém, como um todo, possibilita o crescimento do mercado de mão de obra. Essa relação exige que as partes cumpram suas obrigações contratuais assumidas, com base nas diretrizes e regras estabelecidas (BRASIL, 2008).

A Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), com auxílio de um conjunto de departamentos específicos, controla os contratos de prestação de serviços, fiscalizando-os para ter uma gerência completa em todas as fases do processo, no que diz respeito ao cumprimento das leis trabalhistas. O descumprimento das normas estabelecidas implica em sanções à autoridade responsável, sendo dever da Administração Pública Federal proteger o empregado, respeitando os direitos em sua totalidade e resguardando a gestão pública de futuras demandas judiciais trabalhistas.

De acordo com o exposto, surge a questão que motiva esta pesquisa: Qual a relevância da adoção nos mecanismos de controles internos na fiscalização do processo de pagamento das terceirizadas na UFRGS? Sendo assim, este estudo tem por objetivo demonstrar a relevância da adoção de mecanismos de controles internos aplicados na fiscalização dos processos de pagamentos das empresas terceirizadas que prestam serviços à UFRGS.

Uma vez que a terceirização de serviços é uma prática utilizada na Administração Pública, proporciona muitas vantagens, como destaca Di Pietro (2012, p. 216), “[...] com a especialização da empresa contratada, a possibilidade de a empresa tomadora de serviço concentrar-se na execução de suas atividades-fim, a diminuição dos encargos trabalhistas e previdenciários [...]”. Assim, este estudo justifica-se por ser uma maneira de contribuir para o melhor entendimento dos controles internos implementados na UFRGS para a fiscalização dos pagamentos das empresas terceirizadas, as quais prestam serviços contínuos, partindo-se da análise do pagamento da primeira fatura até a quitação do valor contratual com o encerramento da vigência, a fim de fazer melhor uso dos recursos públicos sob o aspecto da economicidade.

Este estudo está organizado da seguinte forma: introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos, análise dos dados e considerações finais. Na introdução foi contextualizado o cenário, objetivo e justificativas que motivaram este estudo. Já no referencial buscou-se apresentar a base teórica fundamental para o desenvolvimento deste artigo, abordando conceitos e definições sobre Administração Pública; contratação no serviço público; controle governamental e suas derivações e sobre estudos relacionados a este assunto. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados para evidenciar esta pesquisa, assim como a metodologia utilizada para coleta e tratamento dos dados. Na análise dos dados, são apresentados o objeto de estudo e os resultados obtidos com esta pesquisa, sendo que, por fim, nas considerações finais, são apresentadas a conclusão e as reflexões evidenciadas através deste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados os fundamentos teóricos que embasam o desenvolvimento deste estudo, como conceitos de Administração Pública; Contratação no Setor Público; Terceirização; Controle Governamental; Controle Interno, Controle Externo e Social, bem como os estudos relacionados ao tema pré-existente.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública é o conjunto de entidades e órgãos com a finalidade de executar funções administrativas, visando o interesse público e em consonância com o cumprimento da lei e aos ditames do bem comum (MAZZA, 2013). A Administração Pública pode ser classificada: em sentido formal, como o conjunto de órgãos instituídos para concepção dos objetivos do Governo; e em sentido material, como o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade (MEIRELLES, 2012, p. 65).

Segundo Matias-Pereira (2012, p. 252):

Administração Pública Direta é o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa das estatais, tais como: Presidência da República, Ministérios e Secretarias. Administração Indireta é o conjunto de entes – personalizados – que, vinculados a um Ministério e/ ou Secretaria, prestam serviços públicos ou de interesse público, tais como Autarquias, Fundações Públicas, Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista. Possuem personalidade jurídica própria e executam atividades do governo que são desenvolvidas de forma descentralizada.

A organização da Administração Pública, conforme Art. 5º do Decreto-lei nº 200/67, está estruturada em Administração Direta, constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, e Indireta, que compreende:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma

de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes (BRASIL, 1967).

A Administração Pública, de acordo com o disposto no Art. 37 da Constituição Federal de 1988, deve obedecer aos seguintes princípios, classificados como expressos: “[...] legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988). Mello (2012, p. 98) complementa, ainda, com os princípios implícitos: Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular; da Indisponibilidade; da Autotutela; da Continuidade; da Segurança Jurídica; da Motivação; da Razoabilidade; e da Proporcionalidade, citando que são esses princípios que “oferecem harmonia para o ordenamento jurídico e torna-se obrigação da administração e da gestão pública proporcionar a preservação dessa legalidade”.

O serviço público deve suprir as necessidades da sociedade de forma ágil e adequada para obter o melhor aproveitamento dos recursos públicos (COSTÓDIO FILHO, 1999).

2.2 CONTRATAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

A execução de obras e serviços no setor público, compreendendo entidades estatais, autárquicas ou empresariais, depende da formalização do contrato administrativo oriundo do processo licitatório. A contratação no setor público refere-se ao planejamento do que se quer contratar, para a escolha da melhor proposta para dar andamento na gestão do contrato a ser formalizado após a finalização da licitação. O contrato é uma das etapas da contratação pública; logo em seguida há a fase de determinação das regras no edital e, então, a escolha da melhor proposta, ocorrido através da licitação, dispensa ou inexigência (MENDES, 2012).

Conforme preconizado na Lei Federal nº 8.666/1993, Lei de Licitações e Contratos Administrativos, quaisquer contratações, sejam elas de serviço, publicidade, compras, alienações, concessões, permissões entre a Administração pública e particulares, será precedida de licitação, salvo as situações excepcionais previstas em lei (BRASIL, 1993). E, ainda, segundo Meirelles (2002), o procedimento de licitação antecede ao contrato administrativo e possui fases e atos específicos, sendo que através da licitação é selecionada a proposta mais satisfatória.

As modalidades licitatórias previstas na lei são: concorrência, tomada de preços, convite, concurso, leilão e pregão (BRASIL, 1993). O processo licitatório possui as fases internas e externas. O Tribunal de Contas da União (2010) esclarece que, na fase interna ou preparatória, são verificados os procedimentos como a identificação do objeto, formação do projeto básico, elaboração das estimativas do contrato e a instauração das condições do ato convocatório. Na fase externa, é efetivada a publicidade do edital ou a entrega de convite, finalizando com o fornecimento do bem ou da prestação de serviço pelo contratado. Os atos da fase externa são, por exemplo, a Audiência Pública, que é destinada a informar ao público a pretensão da Administração Pública referente ao objeto a ser licitado; o Edital é o instrumento de divulgação e orientação aos interessados; a Documentação e as propostas servem para comprovar os requisitos estipulados em edital; a Habilitação é ato que reconhece os requisitos legais referentes ao procedimento de licitação; já o Julgamento das propostas é o momento em que são examinadas e confrontadas as propostas, classificando e então escolhendo o vencedor do processo licitatório; a última fase externa é a homologação e a adjudicação, ou seja, a confirmação da classificação é atribuída ao vencedor do processo para a efetivação através do contrato administrativo (MEIRELLES, 2002).

Obedecendo aos preceitos do Decreto-lei nº 2.271/1997, no qual dispõe sobre os serviços contratados na Administração Pública, a contratação deverá ser precedida e instruída com um plano de trabalho e aprovado pela autoridade do órgão, ou a quem for delegada esta competência, sendo definido no edital de licitação e no contrato a prestação dos serviços (BRASIL, 1997).

No setor público, o contratado tem responsabilidade quanto aos encargos trabalhistas, e a Administração Pública de fiscalizar as obrigações referentes à execução do contrato:

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§ 1º a inadimplência do contratado com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transferem à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o registro de imóveis.

§ 2º a administração pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do artigo 31 da lei 8.212, de 24/07/91 (BRASIL, 1993).

Mediante a responsabilidade da instituição, a habilitação do certame somente se dará com a apresentação da regularidade perante a Fazenda Nacional, a Previdência Social e o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, bem como regularidade com débitos Estaduais e Municipais, quando for o caso, com a comprovação de que atende às exigências

do edital quanto à habilitação jurídica e qualificações técnica e econômico-financeira (BRASIL, 2002).

De acordo com a Instrução Normativa nº 02 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), anexo IV, a não execução do serviço por faltas ou horas trabalhadas a menor deverá ser glosado do pagamento da fatura (BRASIL, 2008). E ainda, de acordo com o Manual de Contratos de Prestação de Serviços Terceirizados, serviços não executados por falta do posto de trabalho configuram-se como inexecução do serviço contratado, cabendo glosa, por inadimplemento do contrato (SECRETARIA DA FAZENDA/SC, 2009). Glosa “é a rejeição, total ou parcial, da fatura ou nota fiscal apresentada pela contratada, a fim de que seja verificada a execução contratual e o valor devido correspondente” (BRASIL, 2016).

2.3 TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Para o entendimento do termo terceirização no setor público está sendo abordada a sua definição na acepção conceitual como uma técnica atual baseada num processo de gestão que requer mudanças na organização, sendo elas estruturais, culturais, procedimentais e de controle, com o objetivo do tomador de serviços, no caso o Estado, concentrar-se na execução da sua atividade-fim. A terceirização surgiu nos Estados Unidos com a necessidade da indústria bélica manter sua energia voltada à produção de armamento para usar contra as forças do Eixo, após a Segunda Guerra Mundial, passando então a contratar prestadoras de serviços para delegar algumas atividades (GIOSA, 1993).

No Brasil, a terceirização de serviços foi implementada pelas empresas multinacionais gradualmente, na década de 1950, quando terceirizar ainda era visto como forma de reduzir os custos com mão de obra, sem haver controle de qualidade, eficiência e especialização na prestação de serviços (QUEIROZ, 1992). Destacam Frota e Pereira (2013, p. 3): “Foi como mecanismo de redução do Estado e proteção da expansão do mercado que a terceirização se expandiu no Brasil”.

A implantação da terceirização abre oportunidades para empresas de todos os portes e diversos segmentos na execução de grandes contratos, possibilitando o crescimento econômico, com a abertura de novas empresas e geração de novos empregos (GIOSA, 1993). Entretanto, Jeremias (1997) afirma que as empresas, com a necessidade de modernizar-se e

reformular sua estrutura, porém com sérias dificuldades quanto aos custos com pessoal, tomaram a terceirização como alternativa de otimizar os recursos.

Na Administração Pública, a terceirização teve início legal valendo-se do Decreto-lei nº 200/67, que previa ser possível a utilização indireta de algumas atividades, mediante contrato e desde que satisfeitas certas condições. Conforme Instrução Normativa nº 02 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), são atividades legalmente passíveis de terceirização:

Art. 7º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

§ 1º Na contratação das atividades descritas no caput, não se admite a previsão de funções que lhes sejam incompatíveis ou impertinentes.

§ 2º A Administração poderá contratar, mediante terceirização, as atividades dos cargos extintos ou em extinção;

§ 3º As funções elencadas nas contratações de prestação de serviços deverão observar a nomenclatura estabelecida no Código Brasileiro de Ocupações - CBO, do Ministério do Trabalho e Emprego (BRASIL, 2008).

A terceirização de atividades contribui e possibilita à Administração Pública direcionar seu quadro de funcionários para a execução das atividades-fim, conforme cita o art. 10, §7º, do Decreto-lei nº 200/67:

Art. 10 A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada. [...]

§7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a administração procurará desobrigar-se da realização material das tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos da execução (BRASIL, 1967).

As atividades-meio são aquelas auxiliares à consecução do funcionamento das entidades, sendo que as atividades-fim estão relacionadas às atividades precípuas e essenciais ao cumprimento da missão institucional do tomador de serviço (REIS, 2014).

Diferentemente da gestão privada, na gestão pública o prestador de serviços recebe do proprietário as ordens e instruções de como exercer o que lhe é confiado, sendo que na administração pública só é permitido fazer o que está em lei, normas e regulamentos. “Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MEIRELLES, 2012, p. 89).

2.4 CONTROLE GOVERNAMENTAL

Na Administração Pública, controlar é uma função que, além de medir, avalia os atos para, se necessário, corrigir em tempo, caracterizando o processo como regulatório e garantindo à sociedade maior transparência e cumprimento dos ditames da lei (SANTOS, 2015).

Gonçalves (2006, p. 24) menciona que o serviço público “tem enfrentado muitos problemas para executar seus contratos com empresas terceirizadas, tendo em vista que o nível de qualidade das contratadas nem sempre é o desejável”. E conclui que o planejamento da Administração é fundamental para não comprometer a execução dos serviços prestados. O controle governamental é a forma de o Estado verificar e revisar se os atos administrativos ou de gestão estão em conformidade com a lei, decretos, portarias e normas a fim de evitar fraudes, erros, desvios, desperdícios e malversação na gestão dos recursos públicos. Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2009, p. 4), controlar é uma “ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado”, tendo como objetivo “alcançar tal como definido no planejamento”, definindo como risco “qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo”. Haja vista que só é viável controlar algo se existir risco do não cumprimento dos objetivos.

Lima e Castro (2009) esclarecem que tanto as entidades governamentais como as organizações privadas movimentam o patrimônio diariamente, sendo necessário diariamente acompanhar os registros e controlar, para que os objetivos pelos quais são responsáveis sejam atingidos.

Define-se como responsabilidade subsidiária o que é cabível ao tomador de serviço no inadimplemento do empregador (BARRAL, 2016). Para Martins (2011), há uma sequência: não pagando o devedor principal, aquela que prestou o serviço, o devedor secundário, tomador dos serviços, paga. A responsabilidade subsidiária da Administração Pública está prevista no item IV do Enunciado 331 do TST (BRASIL, 2002):

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial.

No âmbito da Administração Pública, o objetivo do controle, conforme Di Pietro (2005, p. 637), é assegurar que a Administração atue de acordo com os princípios impostos

pelo ordenamento jurídico, como: legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinada ocasião, atua também no controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários de procedimentos administrativos.

O controle pode ser: interno, tendo como atribuição acompanhar a execução dos atos, apontando como sugestão, prevenção ou correção, ações que devam ser empenhadas, já o controle externo verifica o cumprimento da lei, a probidade da administração, salvaguarda e o regular emprego dos bens públicos (TCE/MG, 2012). E, ainda controle social, entendido como mecanismos para envolvimento da sociedade civil nos assuntos de gestão pública transparente (PÍTSICA, 2011).

2.5 CONTROLE INTERNO

O controle interno corresponde aos métodos e técnicas eficientes, adotados por uma instituição para proteger seus bens, avaliar o desempenho e prover a ação corretiva se necessário para o resguardo das diretrizes administrativas (SANTOS, 2015). Segundo Attie (2012, p. 195), “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles internos que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”.

Controle interno compreende deveres e responsabilidades com quatro objetivos específicos: salvaguarda dos interesses, que visa proteger o patrimônio de riscos por erros ou irregularidades; precisão e fidedignidade dos relatórios contábeis, com o propósito de gerar informações relevantes, oportunas e tempestivas à organização; estímulo à eficiência operacional, possibilitando prover aplicação necessária nas conduções das tarefas e ainda a aderência às políticas existentes, no qual assegura que as metas da administração sejam rigorosamente seguidas. As características podem ser inerentes à Contabilidade ou à Administração; enquanto nos controles contábeis o planejamento da organização volta-se ao patrimônio e aos registros contábeis, nos controles administrativos as metodologias visam à eficiência operacional e à adesão política determinada pela administração (ATTIE, 2011).

No setor público federal, o sistema de controle interno é executado pela Controladoria Geral da União (CGU, 2001), atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, órgão do Governo Federal responsável no âmbito executivo pela defesa do patrimônio público e a transparência da gestão, assistindo diretamente ao Presidente da República, desenvolvendo meios de prevenir a corrupção.

A Instrução Normativa 01/2010 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) define controle interno como aquele responsável pela análise e verificação da conformidade da legislação, com o objetivo de obter a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos públicos. A atuação do controle interno padroniza procedimentos com a finalidade de garantir as melhores práticas. É relevante a abordagem exposta no texto da Constituição Federal de 1988:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

O controle interno, no que diz respeito ao cumprimento das normas, é exercido por órgãos competentes e o órgão de auditoria interna, no que se trata de órgão de pessoal, financeiro e contabilidade (SANTOS, 2015). Conforme Justen Filho (2005, p. 739), a auditoria é definida “como um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado [...]”.

Segundo Piscitelli e Timbó (2010, p. 424), “[...] a atuação do controle interno, no âmbito das entidades - que têm estrutura própria, mais se assemelha à da auditoria independente”. Para Crepaldi (2002, p. 215), “[...] o chefe da repartição pública é o responsável pelo estabelecimento do Sistema de Controle Interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias”.

No Poder Executivo Federal, o sistema de controle interno avalia a ação governamental dos gestores públicos e a aplicação dos recursos em cumprimento das metas constitucionais, a fim de comprovar o cumprimento da lei e ainda avaliar os resultados da gestão orçamentária, patrimonial e financeira, bem como dar suporte ao controle externo (IN 01/2010 - MPOG).

2.6 CONTROLE EXTERNO E CONTROLE SOCIAL

O controle externo é realizado por um órgão independente, externo à Administração com o objetivo de melhoria nos serviços públicos (MEIRELLES, 2012). A Cargo do Congresso Nacional, o controle externo no âmbito federal será executado pelo Tribunal de Contas da União, tendo por atribuições constitucionais a apreciação das contas do Presidente da República até a dos administradores e responsáveis pelos bens públicos da Administração Direta e Indireta (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010).

Martins (2010) especifica que o controle externo exercido pelo Poder Legislativo, em se tratando de controle financeiro na Administração Pública, é realizado pelo Tribunal de Contas ao qual compete:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (BRASIL, 1988).

Entende-se como controle social a participação do cidadão na gestão pública e implementação de mecanismos para assegurar o efetivo serviço na Administração Pública, prevenção da corrupção e fortalecimento da cidadania (MALMEGRIN, 2010). Além de buscar implantação de meios de reduzir desvios, malversação e ainda desperdícios de recursos públicos, o controle social deve estabelecer o comprometimento de gestores públicos na implantação e efetividade de programas em benefício a sociedade (BRASIL, 2016).

A Controladoria Geral da União (2008) preconiza que o controle social tem como objetivo viabilizar que a sociedade participe dos assuntos do governo, popularizar a gestão de políticas públicas, considerando que os atos do governo influenciam na população, salvaguardar os recursos públicos, tornar as ações do governo mais transparente e a sociedade ativa e cooperativa. A participação da sociedade é de fundamental importância para o controle do gasto público e uso adequado da arrecadação de recursos.

2.7 ESTUDOS RELACIONADOS

A terceirização, mesmo não sendo um assunto recente no âmbito do setor público, é caracterizada como uma ferramenta de gestão flexível e adequada à atualidade para viabilizar a execução de atividade-meio.

Gonçalves (2006) tratou, em sua pesquisa, sobre os riscos envolvidos nos processos de pagamentos de empresas prestadoras de serviços terceirizados, por não existir controles internos em contratos dessa natureza. Neste sentido, e visando tornar mais eficiente as ações dos gestores e fiscais desses contratos, foi proposto um modelo com mecanismos e procedimentos direcionados exclusivamente à adoção de controles internos, pontualmente, em cada contrato.

Asse (2007) fez um estudo sobre o direito e as obrigações da terceirização na Administração Pública, abordando a diferenciação entre o setor público e o privado, a responsabilidade objetiva inerente à Administração em face da responsabilidade subjetiva nas quais as entidades estatais devem responder pelos débitos trabalhistas resultantes da terceirização, pois há vínculo de atuação entre o administrador e o particular na ocasião de contrato.

Reis (2014) apresentou, no seu artigo, a questão da vantagem de contratar diretamente uma empresa terceirizada para prestar serviços, já que a Administração Pública responde subsidiariamente nas ações trabalhistas, na ocasião de constatação de inadimplemento,

ocasionada pela omissão na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora.

O objetivo do controle interno é o de certificar se os propósitos das instituições sejam efetivamente alcançados. Apesar dos entes públicos possuírem um importante papel social e ainda prestarem uma série de serviços à comunidade e primarem pela ordem, é necessário manter um adequado sistema de controle com o intuito de monitorar as atividades da organização. Entretanto, apesar da relevância do controle interno, não há conhecimento de variadas contribuições científicas estruturadas sobre o tema controle interno aplicado ao setor público (BEUREN; ZONATTO, 2014).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo possui uma abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa procura elucidar questionamentos para aumentar a compreensão sobre uma organização ou processo, sem se preocupar em elaborar uma análise estatística mais profunda (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

A pesquisa aplicada neste estudo tem um caráter descritivo, uma vez que seu principal propósito é a descrição das características e acontecimentos, população ou estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 1999). A pesquisa busca verificar a relevância dos controles internos nas análises dos pagamentos das terceirizadas; sob o ponto de vista teórico, o conceito de Controle Interno e a importância do mesmo na Administração Pública, na medida em que salvaguarda o patrimônio público, visando a conformidade com as normas previstas, prevenindo, detectando e corrigindo erros ou fraudes.

Os procedimentos técnicos utilizados foram a pesquisa documental, a qual se classifica na análise de materiais que não receberam tratamento analítico por se tratar de informações dispersas (GIL, 1999).

A população utilizada para pesquisa foi constituída por 22 empresas terceirizadas que prestam serviços contínuos para a UFRGS e a amostra é representada pelos processos com glosa e que permaneceram com contrato em vigência no período de 2012 a 2015. Com esse período, buscou-se demonstrar o quanto foi evitado de ocorrências de atos antieconômicos nos pagamentos dessas empresas terceirizadas. A instituição foi escolhida por ser a maior e mais conhecida Universidade Federal no Rio Grande do Sul e por disponibilizar os dados para o presente estudo, e o período selecionado levou em consideração o prazo de vigência das empresas terceirizadas que estão em atividade.

A coleta de dados foi efetuada em março de 2016, por meio da demonstração dos processos de pagamentos, pareceres emitidos com glosa e verificação da regularidade no cumprimento da entrega da documentação por parte da tomadora de serviço. Em seguida, foram compilados os dados obtidos e interpretados com auxílio da legislação vigente e dos contratos em vigor, procurando apresentar dados relevantes ao objetivo da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção visa apresentar a organização objeto deste estudo, sendo descrito o processo de pagamento das empresas terceirizadas que prestam serviço para a referida instituição, seus mecanismos de controle e a devida análise dos processos com pareceres emitidos com sugestão de glosa.

4.1 UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

A Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS (2016), conforme preconizado no artigo 1º do seu Estatuto, aprovado pelo Conselho Universitário em sessão de 23 de setembro de 1994 e publicado no Diário Oficial da União em 11 de janeiro de 1995, é sediada em Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul, “instituída pelo Decreto Estadual nº 5.758, de 28 de novembro de 1934 e federalizada pela Lei nº 1.254, de 4 de dezembro de 1950, é uma autarquia dotada de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial”, vinculada ao Ministério da Educação, tendo como finalidade precípua a educação superior com base na produção de conhecimento filosófico, científico, artístico e tecnológico integrados no ensino, na pesquisa e na extensão. De acordo com o art. 5º, Título II do Estatuto, a UFRGS é uma universidade pública, gratuita, academicamente qualificada, plural e comprometida com o Brasil contemporâneo, assim como as demais instituições federais de ensino superior, sendo estruturada sob a forma de autarquia de regime especial.

No Art. 3º do Estatuto da UFRGS é referenciada a sua forma de gestão:

- §3º. A autonomia de gestão financeira e patrimonial consiste na faculdade de:
- I - administrar seu patrimônio e dele dispor, observada a legislação pertinente;
 - II - aceitar subvenções, doações, legados e cooperação financeira proveniente de convênios com entidades públicas e privadas, nacionais, estrangeiras e internacionais;
 - III - elaborar e executar o orçamento de sua receita e despesa;
 - IV - administrar os rendimentos próprios (UFRGS, 2016).

A UFRGS oferta à sociedade cursos em todas as áreas de conhecimento e em todos os níveis, desde o Ensino Fundamental à Pós-Graduação, sendo que contava, em 2015, com 72 cursos de graduação, 41 de especialização, 83 de mestrado, 80 de doutorado, distribuídos aos discentes matriculados: 472 – ensino regular, 246 – ensino de jovens e adultos, 125 – ensino técnico, 31.662 – graduação, 11.316 – especialização, 5.629 – mestrado acadêmico, 362 – mestrado profissional, 5.829 – doutorado (UFRGS, 2016).

O corpo docente da UFRGS é formado por 2.746 professores que atuam desde o Ensino Fundamental até a Pós-Graduação, distribuídos em 2.664 permanentes e 82 temporários (substitutos). Os técnicos administrativos são responsáveis pelas atividades administrativas da instituição, as quais são desenvolvidas pelo corpo técnico-administrativo da universidade, categorizado de acordo com cargo funcional: nível de apoio, nível intermediário e nível superior, sendo elas gerenciamento de recursos humanos, financeiro, logística, infraestrutura, contando com o apoio de 1.934 funcionários terceirizados para execução das atividades-meio (UFRGS, 2016).

A UFRGS (2016) tem como finalidade precípua, ou seja, sua atividade-fim, de acordo com o art. 5º de seu Estatuto, “[...] a educação superior e a produção de conhecimento filosófico, científico, artístico e tecnológico integradas no ensino, na pesquisa e na extensão”. Os serviços caracterizados como atividade-meio, passíveis de contratação são limpeza e conservação, vigilância, transporte, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicação, manutenção de prédios e equipamentos.

4.2 PROCESSOS DE PAGAMENTO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

As empresas que prestam serviços passíveis de terceirização são contratadas através de um processo licitatório por meio da modalidade pregão, sendo selecionada a empresa que oferecer o menor preço. Uma vez contratada a empresa, ela tem a obrigatoriedade contratual de encaminhar a documentação necessária para comprovação da regularidade da prestação dos serviços e dos pagamentos de salários e benefícios de seus funcionários, exigência constante em cláusula específica do contrato. Gonçalves (2006) menciona, em seu estudo, que, para minimização de riscos, o contrato deve ser controlado pelo gestor, tendo em vista o cumprimento das obrigações. Além disso, a empresa contratada deve comprovar à UFRGS a

quitação das obrigações trabalhistas com a Previdência Social e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço dos seus empregados.

O processo de pagamento de cada competência segue as regras previstas na licitação e nos contratos administrativos: 1) a Gerência de Terceirizados (GERTE) realiza ao final de cada mês, após o fechamento da efetividade/frequência dos funcionários terceirizados, a efetividade emitida pelo fiscal de contrato, no qual atesta que os funcionários executaram o serviço; 2) os setores financeiros das unidades fazem a conferência inicial da documentação e realizam a instrução dos processos e os encaminham à Auditoria Interna (AUDIN); 3) a AUDIN, setor responsável pela conferência da regularidade da documentação, confere individualmente os documentos; 4) o Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF), setor responsável pelas etapas da despesa, realiza a liquidação e o pagamento com o apoio da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFRGS (PROPLAN).

No Quadro 1 é apresentada a relação de forma ordenada dos serviços terceirizados contratados pela UFRGS, conforme dados do Setor de Contratos (SEC) da instituição.

Quadro 1 – Relação de serviços contínuos contratados pela UFRGS

Serviço prestado	Objeto
Almoxarife	Prestação de serviços contínuos de almoxarifes e de auxiliar de almoxarifes.
Auxiliar de agropecuária	Prestação de serviços contínuos de auxiliares de agropecuária e supervisores
Auxiliar de carga e descarga	Prestação de serviços contínuos de ajudante de carga e descarga e supervisores
Auxiliar de comunicação	Prestação de serviços contínuos na área de comunicação
Auxiliar de copa	Prestação de serviços contínuos de cozinheiro, auxiliar de cozinha, copeiro, chefe de cozinha e supervisor
Auxiliar de gráfica	Prestação de serviços contínuos gráficos
Auxiliar de manutenção predial	Prestação de serviços contínuos de manutenção predial.
Auxiliar de saúde bucal	Prestação de serviços contínuos de auxiliar de saúde bucal e supervisor
Auxiliar de serviços gerais	Prestação de serviços contínuos de limpeza e limpeza na área de saúde
Contínuo	Prestação de serviços contínuos em geral
Digitador	Prestação de serviços contínuos de digitador
Educador infantil	Prestação de serviços contínuos de educadores infantis
Jardineiro	Prestação de serviços contínuos de jardinagem e serviços gerais
Laboratorista fotográfico	Prestação de serviços contínuos de auxiliar de saúde bucal e supervisor
Motorista e tratorista	Prestação de serviços contínuos de motorista, lavador de veículo, tratoria e supervisão

Operador de caixa	Prestação de serviços contínuos de operador de caixa
Porteiro, recepcionista e guardador de veículos	Prestação de serviços contínuos de portaria, recepção, recepção bilíngue, guardador de veículos e supervisão
Técnico de biotério	Prestação de serviços contínuos de técnicos de biotério em serviços de saúde
Técnico espetáculo	Prestação de serviços contínuos de técnico em espetáculo
Vigilante	Prestação de serviços contínuos de vigilância armada
Zelador	Prestação de serviços contínuos de zelador de edifício

Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados coletados no SEC (2016).

Conforme dados apresentados no Quadro 1, pode-se observar os serviços contínuos contratados pela UFRGS para prestar atividades-meio passíveis de terceirização com contrato vigente no período levantado nesta pesquisa. Já na Tabela 1 é apresentado o montante dos contratos firmados com as empresas terceirizadas para prestação de serviços.

Na Tabela 1 são apresentados os valores envolvidos nos contratos com as terceirizadas que prestam serviços à UFRGS no período de 2012 a 2015, conforme dados coletados na GERTE da instituição.

Tabela 1 – Valores de contratos de terceirizadas da UFRGS

Serviço prestado	Nº de colaboradores	Valor Total (R\$)	Valor mensal (R\$)	Participação Total	Participação Mensal
Almoxarife	49	1.465.580,40	122.131,70	1,10%	1,84%
Auxiliar de agropecuária	30	1.140.154,80	95.012,90	0,90%	1,43%
Auxiliar de carga e descarga	37	1.231.535,52	102.627,96	1,00%	1,55%
Auxiliar de Comunicação	20	1.203.760,00	60.188,00	0,90%	0,91%
Auxiliar de copa	204	3.678.524,34	613.087,39	2,90%	9,25%
Auxiliar de gráfica	17	801.325,20	66.777,10	0,60%	1,01%
Auxiliar de manutenção predial	223	9.656.612,16	804.717,68	7,50%	12,14%
Auxiliar de saúde bucal	18	628.363,90	52.363,66	0,50%	0,79%
Auxiliar de serviços gerais	425	66.737.231,64	1.211.498,97	51,80%	18,28%
Contínuo	3	398.876,40	6.647,94	0,30%	0,10%
Digitador	46	941.446,32	78.453,86	0,70%	1,18%
Educador infantil	40	1.615.862,40	134.655,20	1,30%	2,03%
Jardineiro	129	3.970.231,80	330.852,65	3,10%	4,99%
Laboratorista fotográfico	1	33.469,20	2.789,10	0,00%	0,04%
Motorista e tratorista	124	8.282.813,46	690.234,46	6,40%	10,41%
Operador de caixa	23	558.457,56	46.538,13	0,40%	0,70%

Porteiro, recepcionista e guardador de veículos	346	7.860.756,96	655.063,08	6,10%	9,88%
Técnico de biotério	20	1.289.291,28	107.440,94	1,00%	1,62%
Técnico espetáculo	5	406.762,68	33.896,89	0,30%	0,51%
Vigilante	168	16.692.848,52	1.391.070,71	13,00%	20,99%
Zelador	6	270.868,92	22.572,41	0,20%	0,34%
Total	1934	128.864.773,46	6.628.620,73	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados na GERTE (2016).

Observou-se, por meio da Tabela 1, que os serviços prestados mais onerosos são respectivamente, auxiliar de serviços gerais, vigilância, auxiliar de manutenção predial, motorista e portaria, recepção e guardador de veículos; sendo que os serviços gerais os que representam a metade dos valores gastos com contratos de empresas prestadoras de serviço, com cerca de 51,80 % do total gasto anualmente com contratos terceirizados, seguido dos serviços de vigilante com 13%. Atividade de serviços gerais é a com o maior número de colaboradores pulverizados por todos os campi da Universidade distribuídos em diversos postos, com um total de 425 funcionários; após esta, o serviço com maior número é de porteiro e recepcionista com 346 funcionários. Utilizando serviços terceirizados em atividades-meio da tomadora de serviço para reduzir o envolvimento de pessoal em atividades instrumentais, conforme dados apresentados, maneira de obter vantagens como alcance de produtividade e qualidade no processo produtivo, sem danos ou perdas, ou seja, sem prejuízo para a organização (SANTOS, 2006).

4.3 MECANISMOS DE CONTROLE DOS PAGAMENTOS DAS TERCEIRIZADAS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

O controle dos pagamentos das empresas terceirizadas que prestam serviço à UFRGS é feito através da segregação de funções na análise da documentação obrigatória contratual a ser entregue pela empresa. De acordo com Beuren e Zonatto (2014), através do controle interno das organizações e por meio dos gestores são estabelecidas ações para monitorar a entidade com intuito de alcançar os objetivos.

As partes envolvidas no controle dos pagamentos dessas empresas são: 1) a Gerência de Terceirizados, setor encarregado pela definição de cargos, quantitativos, levantamento de necessidades e demais medidas necessárias à elaboração do edital, responsável pelo monitoramento dos contratos, mensalmente, elabora a efetividade e a confronta com a da unidade de fiscalização, que certifica as notas fiscais emitidas pela empresa terceirizada; 2) os

setores financeiros, responsáveis por receber e conferir inicialmente a documentação, se são da competência correta, conferem anota fiscal, a data para recolhimento dos impostos e se o valor está de acordo com a efetividade; 3) o setor de Auditoria Interna, incumbido de conferir analiticamente de modo fidedigno a documentação que na falta de quaisquer documento os solicita, diretamente à empresas, relaciona todas as pendências em caso de comprovação de faltas ou fraudes e propõe glosas quando da emissão do parecer; 4) o Departamento de Contabilidade e Finanças é designado para liquidar e pagar as despesas.

Os pagamentos das empresas terceirizadas são efetuados, mensalmente, por ordem bancária na conta da contratada após apresentação da nota fiscal certificada pelo fiscal do contrato, e mediante apresentação dos documentos: folha de pagamento dos empregados alocados no contrato; cópia dos recibos de pagamentos assinada pelos empregados ou comprovante de depósito; Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) correspondente ao mês, e anexado ao comprovante de conectividade social; Guia da Previdência Social (GPS) que comprove recolhimento previdenciário do mês anterior ao da prestação de serviço; Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia (GRF) do mês de competência quitado, declarações de pagamento de salários até o quinto dia útil do mês subsequente ao trabalhado e se a guia do GPS contempla todos os funcionários envolvidos na prestação de serviços; ponto biométrico e termo de rescisão contratual, homologado pelo sindicato e Guia de Recolhimento Rescisório do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (GRRF), para demissões sem justa causa e por iniciativa do empregador.

A Universidade possui um departamento de Auditoria Interna para análise de processos, motivo pelo qual a Controladoria Geral da União (CGU) não analisa os processos de pagamentos de terceirizadas, e o Tribunal de Contas da União (TCU), como não há análise pela CGU, também não se manifesta de maneira rotineira, atuando apenas mediante denúncia ou representação. A AUDIN da UFRGS é condizente com a caracterizada por Sobral e Peci (2008, p. 244), que preconizam:

Consiste em processo de verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos realizada pela própria organização. Seu objetivo é examinar e avaliar a adequação e a eficiência dos controles internos organizacionais, a fim de minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes.

4.4 ANÁLISE DAS GLOSAS NOS PAGAMENTO DOS CONTRATOS DAS TERCEIRIZADAS QUE PRESTAM SERVIÇOS CONTÍNUOS NA UFRGS

Na Tabela 2 é apresentado o montante das glosas do período de 2012 a 2015 em processos de pagamentos das terceirizadas que prestam serviço à UFRGS por ramo de atividade.

Tabela 2 – Análise das glosas dos pagamentos das terceirizadas

Serviço prestado	2012 (R\$)	2013 (R\$)	2014 (R\$)	2015 (R\$)	Total – Glosas 2012-2015 (R\$)	Participação Total
Almoxarife	3.784,79	9.094,13	6.230,71	978,46	20.088,09	1,3%
Auxiliar de agropecuária	804,02	2.502,63	524,59	308,37	4.139,61	0,3%
Auxiliar de carga e descarga	2.920,07	24.972,01	7.073,77	7.115,87	42.081,72	2,8%
Auxiliar de Comunicação	1.964,48	1.226,61	10.484,68	2.430,54	16.106,31	1,1%
Auxiliar de copa	26.191,61	44.823,24	165.137,81	44.606,63	280.759,29	18,4%
Auxiliar de gráfica	0,00	1.349,76	0,00	6.491,67	7.841,43	0,5%
Auxiliar de manutenção predial	55.104,65	34.794,28	222.015,95	81.707,39	393.622,27	25,8%
Auxiliar de saúde bucal	151,11	947,30	421,48	1.427,08	2.946,97	0,2%
Auxiliar de serviços gerais	22.542,64	4.316,38	4.348,14	0,00	31.207,16	2,0%
Contínuo	45,06	112,15	366,41	75,79	599,41	0,0%
Digitador	1.840,00	497,81	4.411,70	7.198,39	13.947,90	0,9%
Educador infantil	1.534,79	2.846,57	8.808,97	10.444,89	23.635,22	1,5%
Jardineiro	50.922,37	34.033,22	50.410,90	48.191,11	183.557,60	12,0%
Laboratorista fotográfico	0,00	0,00	8.728,60	0,00	8.728,60	0,6%
Motorista e tratorista	66.087,84	53.416,90	43.268,76	30.162,15	192.935,65	12,7%
Operador de caixa	1.084,12	441,56	1.130,44	585,91	3.242,03	0,2%
Porteiro, recepcionista e guardador de veículos	9.460,88	51.286,95	90.584,16	38.819,06	190.151,05	12,5%
Técnico de biotério	13.068,77	7.593,47	1.316,14	6.327,07	28.305,45	1,9%
Técnico espetáculo	699,06	0,00	2.775,20	9.805,71	13.279,97	0,9%
Vigilante	0,00	0,00	43.128,98	21.890,39	65.019,37	4,3%
Zelador	411,14	187,41	0,00	2.211,87	2.810,42	0,2%
Total	258.617,40	274.442,38	671.167,39	320.778,35	1.525.005,52	100%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados na AUDIN da UFRGS (2016).

Na Tabela 2, podem-se analisar os resultados obtidos a partir da pesquisa documental, verificando-se que os serviços prestados com maior retenção de pagamentos foram, respectivamente: auxiliar de manutenção predial com 25,8% dos valores de pagamentos corrigidos; auxiliar de copa, 18,4%; motorista e tratorista, 12,7%; porteiro, recepcionista e

guardador de veículos, 12,5%; e jardineiro, 12%. Cabe destacar que os contratos relacionados aos serviços de manutenção predial foram os que apresentaram o maior valor glosado, R\$ 393.622,27, entre todos os contratos de terceirizados, em virtude de quebra das exigências elencadas nos respectivos contratos.

Tabela 3 – Análise das glosas sobre pagamentos

Serviço prestado	Valor Pago /Ano (R\$)	Valor Glosado	Valor Glosado/ Valor Pago
	2012-2015 Tabela 1	2012-2015 (R\$) Tabela 2	
Almoxarife	1.465.580,40	20.088,09	1,37%
Auxiliar de agropecuária	1.140.154,80	4.139,61	0,36%
Auxiliar de carga e descarga	1.231.535,52	42.081,72	3,42%
Auxiliar de Comunicação	1.203.760,00	16.106,31	1,34%
Auxiliar de copa	3.678.524,34	280.759,29	7,63%
Auxiliar de gráfica	801.325,20	7.841,43	0,98%
Auxiliar de manutenção predial	9.656.612,16	393.622,27	4,08%
Auxiliar de saúde bucal	628.363,90	2.946,97	0,47%
Auxiliar de serviços gerais	66.737.231,64	31.207,16	0,05%
Contínuo	398.876,40	599,41	0,15%
Digitador	941.446,32	13.947,90	1,48%
Educador infantil	1.615.862,40	23.635,22	1,46%
Jardineiro	3.970.231,80	183.557,60	4,62%
Laboratorista fotográfico	33.469,20	8.728,60	26,08%
Motorista e tratorista	8.282.813,46	192.935,65	2,33%
Operador de caixa	558.457,56	3.242,03	0,58%
Porteiro, recepcionista e guardador de veículos	7.860.756,96	190.151,05	2,42%
Técnico de biotério	1.289.291,28	28.305,45	2,20%
Técnico espetáculo	406.762,68	13.279,97	3,26%
Vigilante	16.692.848,52	65.019,37	0,39%
Zelador	270.868,92	2.810,42	1,04%
Total	128.864.773,46	1.525.005,52	1,18%

Fonte: Elaborada pela autora, a partir dos dados coletados no DCF e AUDIN (2016).

Já na Tabela 3, observa-se que os serviços de laboratorista fotográfico, auxiliar de copa e jardineiro foram os que apresentaram maiores percentuais de valores corrigidos em relação aos valores pagos. O serviço de laboratorista apresentou uma economia de 26,08% do total pago mediante fiscalização; auxiliar de copa apresentou uma economia de 7,63%; e jardineiro, 4,62%. Já, em valor monetário, os serviços que apresentaram maior valor glosado foram manutenção predial com R\$ 393.622,27 e auxiliar de copa com R\$ 280.759,29.

A fiscalização realizada pela UFRGS gerou uma economia correspondente ao montante de R\$ 1.525.05,52 no período levantado referente a correções feitas através de glosas sobre os processos de pagamento destes serviços. Através desta fiscalização, conforme Sobral e Peci (2008), é possível controlar se as atividades estão sendo realizadas conforme estabelecido na legislação vigente para que sejam tomadas ações corretivas caso algum desvio seja constatado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo demonstrar a relevância da adoção de procedimentos de controles internos aplicados na fiscalização dos processos de pagamentos das empresas terceirizadas que prestam serviços à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, com isso pode-se compreender os controles internos implementados na instituição objeto deste estudo para a fiscalização dos pagamentos das empresas terceirizadas prestadoras de serviço. Ao analisar o seu processo de pagamento, pode-se constatar a busca pelo melhor uso dos recursos públicos sob o aspecto da economicidade; em virtude da complexidade e do tamanho da UFRGS, ocasiona um número maior de postos de trabalho gerando contratos mais onerosos e ratificando a importância ainda maior dos seus controles internos e externos.

Já a relevância da adoção de controles internos se observa pelo montante de cerca de R\$ 1.525.05,52 que deixou de ser pago indevidamente, fato este apontado nas glosas do período analisado, demonstrando que se existirem falhas no momento da fiscalização da execução dos trabalhos, a Universidade corre um grande risco de pagar por serviços que não foram efetivamente prestados. Assim, tais controles são essenciais para a gestão dos recursos públicos, importância essa também demonstrada, pois através desta fiscalização todos os serviços contratados apresentaram valores de pagamentos a serem corrigidos, e em alguns serviços o valor economizado chegou a quase um terço do valor pago em um ano, assim impactando em uma economia significativa aos cofres da instituição.

Deste modo, pode-se inferir que os controles efetuados por cada departamento são fundamentais para orientação e prevenção de fraudes ou erros, para a vigilância no desempenho das atividades-meio e melhor gestão e salvaguarda dos recursos públicos, sob o aspecto da economicidade, evitando, assim, demandas judiciais trabalhistas. Relevância essa ratificada pelos órgãos de controles externos, uma vez que o TCU e CGU não analisam e não realizam apontamentos sobre os processos de pagamento da universidade devido à qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela UFRGS, deixando para exercer seu controle somente mediante representações ou denúncias.

Referente às limitações encontradas no desenvolvimento deste estudo salienta-se a restrição de acesso a obras acadêmicas que tratem de controles de órgãos públicos em processos de pagamentos de terceirizadas, pois os dados são em sua maioria encontrados em normas e leis; quanto à organização e análise da documentação encontram-se de forma dispersa, não estando ordenada e informatizada, tornando a pesquisa mais trabalhosa e dificultando o acesso de imediato. Para o cenário futuro, está em processo de implantação um

sistema eletrônico, que facilitará a consulta e o manuseio de informações, otimizando os métodos de controles públicos no âmbito da UFRGS, e até mesmo facilitando às empresas o acesso e a inclusão de documentos digitalizados para fins de facilidade do trâmite processual. Sugere-se para futuros estudos sobre o assunto verificar a eficiência dos sistemas informatizados incluídos na UFRGS.

REFERÊNCIAS

ASSE, Vilja Marques. **Os direitos e obrigações da terceirização na Administração Pública**. 2007. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito Obrigacional Público e Privado, Universidade Federal Paulista, Franca, 2007.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARRAL, Daniel de Andrade Oliveira. **Gestão e fiscalização de contratos administrativos**. Brasília: Enap, 2016.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n.5, p. 1135-1163, set./out. 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 02 jun. 2015.

_____. _____. **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. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

_____. _____. **Decreto-Lei nº 2.271, de 07 de julho de 1997**. Dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2271.htm>. Acesso em: 25 mar. 2016.

_____. _____. **Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37 da Constituição Federal, que institui normas para licitações e contratos na Administração Pública. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

_____. _____. **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. Brasília, 2002. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10520.htm>. Acesso em: 10 abr. 2016.

_____. _____. **Portal da Transparência**. 2016. Disponível em: <
<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controlesocial/>> Acesso em: 14 jun. 2016.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa n° 1, de 19 de janeiro de 2010**. Dispõe sobre os critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em:
<<http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/legislacaoDetalhe.asp?ctdCod=295>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

_____. _____. **Instrução Normativa n° 2, de 30 de abril de 2008**. Dispõe sobre regras e diretrizes para a contratação de serviços, continuados ou não. Brasília, 2008. Disponível em:<<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MPOG/2008/2.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

_____. _____. **Perguntas e Respostas: terceirização**. Brasília, 2016. Disponível em:
<<http://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/servicos-faq/faq-terceirizacao#Glosa>>. Disponível em 10 mar. 2016.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO – CGU (Brasil). **Controle Social**: orientações ao cidadão para a participação na gestão pública e exercício do controle social. Brasília, 2008.

_____. **Manual de controle interno**: um guia para implementação e operacionalização de unidades e controle interno governamentais: programa de fortalecimento da gestão municipal. Brasília, 2001.

COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A emenda constitucional 19/98 e o Princípio da Administração Pública. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**, São Paulo, n. 27, p. 10-217, abr./jul.1999.

CREPALDI, Sívio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Parcerias na Administração Pública**: concessão, permissão, Franquia, Terceirização, Parceria Público-Privada e outras formas. São Paulo: Atlas, 2012.

FROTA, Maria Helena de Paula; PEREIRA, Maria Erica Ribeiro. Terceirização dos Serviços Públicos: impactos no trabalho dos assistentes sociais da Secretaria Municipal de Infraestrutura e Desenvolvimento Urbano de Fortaleza- SEINF. In: JORNADA INTERNACIONAL DE POLÍTICAS PÚBLICAS, 6, 2013, São Luís. **Anais eletrônicos...** São Luís: CNPQ, 2013. Disponível em:
<<http://www.joinpp.ufma.br/jornadas/joinpp2013/JornadaEixo2013/anais-eixo2-transformacoesnomundodotrabalho/PDF/terceirizacao dosservicospublicos.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIOSA, Lívio A. **Terceirização: Uma abordagem estratégica**. São Paulo: Pioneira, 1993.

GONÇALVES, Laura Atalanta Escovar Bello. **Sistema de controle da terceirização na Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

JEREMIAS, Cristiane. O papel da Controladoria frente ao processo decisório da terceirização. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGIA DE CUSTOS. 6, 1997, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte. 1997.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MALMEGRIN, Maria Leonídia. **Redes públicas de cooperação em ambientes federativos**. Florianópolis, 2010.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público: comentários à lei de improbidade administrativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **A terceirização e o direito do trabalho**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Licitação e contrato administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Renato Geraldo. **O processo de contratação pública: Fases, etapas e atos**. Curitiba: Zênite, 2012.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PÍTSICA, George Brasil Paschoal. Breves reflexões sobre controle externo e controle social. Controle. **Revista semestral do TCE/CE**, Fortaleza, v. 9, n. 2, p. 253-273, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/195-revista-controle-volume-ix-n-2-jul-dez-2011/890-artigo-13-breves-reflexoes-sobre-controle-externo-e-controle-social?Itemid=0>>. Acesso em: 05 mar. 2016.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Manual de terceirização**: onde podemos errar no desenvolvimento e na implantação dos projetos e quais são os caminhos de sucesso. São Paulo: STS, 1992.

REIS, Luciano Elias. Terceirização na Administração Pública: breves reflexões críticas. **Revista Eletrônica - Tribunal Regional do Trabalho**, Paraná, v. 4, p. 113-122, nov./dez. 2014. Disponível em: <[https://ead.trt9.jus.br/moodle/pluginfile.php/24268/mod_resource/content/3/Revista%20Eletr%C3%B4nica%20\(NOV-DEZ%202014%20-%20n%C2%BA%2035%20-%20Terceiriza%C3%A7%C3%A3o\).pdf](https://ead.trt9.jus.br/moodle/pluginfile.php/24268/mod_resource/content/3/Revista%20Eletr%C3%B4nica%20(NOV-DEZ%202014%20-%20n%C2%BA%2035%20-%20Terceiriza%C3%A7%C3%A3o).pdf)>. Acesso em: 05 fev. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Governo do Estado. **Decreto n° 5.758, de 28 de novembro de 1934**. Federalizou a Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1934. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=56613&hTexto=&Hid_IDNorma=56613>. Acesso em: 11 maio 2016.

SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. **Manual de contratos de prestação de serviços terceirizados**. 2. ed. Florianópolis, 2009. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/manual_terceirizacao_ed_nova.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2016.

SANTOS, Clezio Saldanha. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Rodrigo Coimbra. **Relações terceirizadas de trabalho**. Curitiba: Juruá, 2006.

SOBRAL, Filipe; PECI, Alketa. **Administração**: teoria e prática no contexto brasileiro. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU (Brasil). **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <[file:///C:/Users/M%C3%A1rcia/Downloads/Estudo%20de%20Controle%20Interno%20-%20Metodos%20e%20Procedimentos%20de%20Controle%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/M%C3%A1rcia/Downloads/Estudo%20de%20Controle%20Interno%20-%20Metodos%20e%20Procedimentos%20de%20Controle%20(1).pdf)>. Acesso em: 29 maio 2015.

_____. **Licitações e contratos**: orientações e jurisprudência do TCU / Tribunal de Contas da União. 4. ed. rev., atual. e ampl. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência; Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010.

TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. **Enunciado 331, item IV, de 30 de novembro de 2002**. Dispõe sobre contrato de prestação de serviços. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/sumulas>>. Acesso em: 23 maio 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS - TCU/MG. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. Belo Horizonte, 2012.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS. **Universidade Federal do Rio Grande do Sul**: estatuto e regimento geral. Porto Alegre: UFRGS/CONSUN, 2007. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/a-ufrgs/estatuto-e-regimento>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

_____. **Apresentação**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/ensino/apresentacao>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

_____. **Informações Contábeis**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/arquivos/demonstrativos-contabeis/INFORMAESCONTBEIS2015.pdf>> Acesso em: 24 mar. 2016.

_____. **UFRGS em números**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/proplan/servicos/ufrgs-em-numeros>>. Acesso em: 25 mar. 2016.