



Carlos Henrique da Silva Athayde

Iniciativas para reduzir a incidência de juros e multas nos processos de contratos de serviços continuados sob a gestão da Coordenação-Geral de Administração

Rio de Janeiro

2017

Carlos Henrique da Silva Athayde

Iniciativas para reduzir a incidência de juros e multas nos processos de contratos de serviços continuados sob a gestão da Coordenação-Geral de Administração

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão de Organizações de Ciência e Tecnologia em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Organizações de Ciência e Tecnologia em Saúde.

Orientador: Nelson Peixoto Kotowski Filho

Coorientador: Adriano Bernardo de Sá Roriz

Rio de Janeiro

2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades ao longo de minha vida, e não somente neste período como pós-graduando.

À minha esposa Cristiane e ao meu filho Pedro pelo carinho e apoio de sempre, que foram fundamentais a minha vida acadêmica.

Ao meu orientador Nelson Peixoto Kotowski Filho e Coorientador Adriano Bernardo de Sá Rodrigues, pelo empenho e dedicação de ambos na correção e orientação deste trabalho.

À equipe do Serviço de Tesouraria da Coordenação-Geral de Administração/FIOCRUZ, pelo incentivo na minha carreira e pela compreensão relativa à minha ausência profissional durante o período da participação no curso.

Aos amigos e companheiros de curso pela parceria e por compartilharem experiências durante o período de convivência e aprendizagem.

Por fim, a Escola Corporativa da FIOCRUZ, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram através do curso o desenvolvimento profissional

RESUMO

O pagamento de juros e multas pelas instituições públicas é um apontamento recorrente, sinalizado por diversos Órgãos de Controle. Estas são despesas classificadas como extraorçamentárias, e representam a existência de algum nó crítico na gestão de contratos e consequentemente, nos seus respectivos pagamentos. Diante deste contexto, no qual várias instituições públicas se enquadram, dentre elas, a Coordenação-Geral de Administração da Fundação Oswaldo Cruz (COGEAD), o presente trabalho objetiva propor iniciativas na gestão que minimizem a incidência do pagamento destas despesas não previstas, que ocasionam o aumento do gasto público nos contratos continuados administrados pela COGEAD. Para tanto se faz necessária uma mudança do fluxo atual de contratos de serviços continuados, visando à prévia análise tributária dos referidos documentos pelo Serviço de Tesouraria da COGEAD (SETES). Não obstante, prevê-se o desenvolvimento de um sistema que permita a avaliação dos tributos com base nas informações contidas nos próprios termos de contrato e seus anexos, à luz da legislação vigente, além de um efetivo controle de processos. Desta forma, pretende-se reduzir de forma eficiente e dinâmica, a incidência de juros e multas na COGEAD. Destaca-se como fator motivador para execução do projeto os resultados positivos para a Gestão Financeira da instituição.

Palavras-Chave: Juros; Multas; Gestão de Contratos; Pagamentos; Análise Tributária.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Incidência Tributária	12
Figura 2 - Demonstrativo do impacto de juros e multas na COGEAD	23
Figura 3 - Modelo de novo fluxo de contratos	24
Figura 4 - Tela do Sistema Tributar para envio de Contratos.....	26

LISTA DE SIGLAS

AUDIN	Auditoria Interna
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COGEAD	Coordenação-Geral de Administração
COGEPE	Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas
COGETIC	Coordenação-Geral de Gestão de Tecnologia de Informação
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CRIS	Centro de Relações Internacionais em Saúde
CS	Canal Saúde
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
FIOCRUZ	Fundação Oswaldo Cruz
ICTB	Instituto de Ciência e Tecnologia em Biomodelos
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor
PIS	Programa de Integração Social
POP	Procedimento Operacional Padrão
RPA	Recibo de Pagamento Autônomo
SEREC	Seção de Controle e Registro Contábil
SEPAG	Seção de Pagamento
SETES	Serviço de Tesouraria
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
VPDI	Vice-Presidência de Gestão e Desenvolvimento Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
	2.1 TRIBUTOS	11
	2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	11
	2.3 RETENÇÕES NA FONTE	14
	2.4 A INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTAS.....	15
	2.4.1 HISTÓRIA SOBRE MULTAS NO SERVIÇO PÚBLICO.....	16
	2.5 UNIDADES DESCENTRALIZADAS E CENTRALIZADAS	17
3	METODOLOGIA.....	20
4	DISCUSSÃO	22
	4.1 DIAGNÓSTICO SITUACIONAL.....	22
	4.2 AÇÕES PREVENTIVAS A SEREM DESENVOLVIDAS NO CASO.....	24
	4.3 PROJETO TRIBUTAR.....	25
5	RESULTADOS ESPERADOS	28
6	CONCLUSÃO.....	29
7	REFERÊNCIAS	30

1 INTRODUÇÃO

A complexidade do sistema tributário nacional abrange inclusive as pessoas jurídicas de direito público, dentre elas a Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ), que mesmo detentora de imunidade tributária em relação a seu patrimônio, renda ou serviços prestados de acordo com a Constituição Federal (BRASIL, 1988), tem, segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL,1966), em suas operações de pagamentos a seus fornecedores e funcionários, responsabilidade subsidiária de recolher tributos no lugar dos contribuintes originais, por antecipação de receita ao fisco, sendo inclusive passível de penalidade pecuniária (multa e juros).

Diante a diversidade de normas que regem o sistema tributário nacional, oriundas dos entes tributantes (União, Estados e Municípios), que atingem os responsáveis subsidiários, entende-se que se faz necessária a adoção de metodologias de trabalho de forma planejada, que visem assegurar o cumprimento destas normas.

Na FIOCRUZ, a Coordenação-Geral de Administração (COGEAD) tem por missão (COGEAD, 2017) “desenvolver, disponibilizar e implementar soluções e práticas de gestão administrativa para o alcance da missão da FIOCRUZ”.

Sendo assim, a COGEAD tem por responsabilidade desenvolver e implementar metodologias necessárias para o controle das obrigações tributárias, e conseqüentemente, resguardar a instituição de possíveis penalidades por descumprimento das mesmas.

Especificamente, esta atribuição cabe ao Serviço de Tesouraria (SETES/COGEAD), último setor na rotina financeira disposta no fluxo de contratação de um bem ou serviço, responsável por realizar a avaliação tributária no momento do pagamento.

Neste sentido, o SETES/COGEAD identificou através de planilhas e relatórios internos ao serviço, e de indicadores com o número mensal de inconsistências procedimentais, tais como: a falta de cópia dos contratos de serviços continuados e seus anexos nos processos no momento do primeiro pagamento; atrasos no envio de notas fiscais para pagamento; e a ausência de declarações diversas que identifiquem imunidade tributária concedida aos fornecedores.

Desta forma, tais contratemplos geram obstáculos, como o atraso de pagamento e incidência de juros e multas, que dificultam a busca da eficiência nas rotinas de gestão de pagamentos e recolhimentos de tributos da FIOCRUZ, ampliados principalmente, pela falta de colaboração e integração entre os setores e unidades envolvidas nas ações.

Tais obstáculos tendem a dificultar a adoção de um modelo de padronização procedimental nas áreas de gestão e controle, o que em tese, minimizaria a ocorrência de apontamentos e sanções pelo órgão de controle externo, Tribunal de Contas da União (TCU), bem como os de controle interno, a saber: Controladoria Geral da União (CGU); Auditoria Interna da FIOCRUZ (AUDIN); e Setorial de Contabilidade do Ministério da Saúde.

Desses apontamentos, destaca-se o Acórdão TCU 471 de 2003 (BRASIL, 2003), que dentre diversos assuntos tratou sobre o não recolhimento de Contribuição Previdenciária (CP) sobre serviço prestado na FIOCRUZ. Esta ação acarretou na incidência de juros e multas tributárias, que consequentemente oneraram o orçamento da época sem a previsão para tal atendimento, além das demais sanções impostas pelo órgão de controle externo.

Para além do apontamento supracitado, continuam a ocorrer na FIOCRUZ, juros e multas, inclusive com outros tributos como os dispostos no Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF): o Imposto de Renda (IR), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS). Estas condições motivaram o desenvolvimento desta pesquisa.

Portanto a presente pesquisa tem como objetivo geral propor a mudança no fluxo atual dos procedimentos contratuais mapeados pela COGEAD, a fim de reduzir a incidência de juros e multas relacionados à legislação vigente, através de uma avaliação tributária preventiva.

O escopo desta pesquisa está delimitado pelo SETES/COGEAD e demais setores de gestão de contratos das unidades centralizadas e descentralizadas (parcialmente) da FIOCRUZ, no período compreendido entre os anos de 2015 a 2016.

Para tanto, faz-se necessária a definição dos objetivos específicos, a saber:

- Diagnosticar o fluxo atual de pagamentos geridos pela COGEAD/SETES, apontar suas características (pontos fortes, fracos e a desenvolver) e propor a atualização de rotinas que possuam interfaces para com a gestão de pagamentos;
- Diagnosticar a modelagem do fluxo atual dos procedimentos de formalização dos contratos;
- Propor uma nova modelagem no fluxo de pagamentos e de formalização de contratos, apoiada pelo desenvolvimento de sistema de controle processual e tributário.

A escolha do tema tem a sua justificativa apoiada na verificação de incidência de juros e multas institucionais, de ordem tributária e contratual, que têm afetado diretamente o orçamento das unidades.

Consequentemente, surge a possibilidade de posterior apuração das causas destas ocorrências pelos órgãos de controle externo, condições que poderiam ser minimizadas com a implantação de ações preventivas nas demandas contratuais diversas.

Contudo, internamente se fazem necessários diagnosticar os processos envolvidos e as lacunas que levam as inconsistências procedimentais e a incidência de danos pecuniários em decorrência de juros e multas, e propor mudanças que tenham o potencial de minimizar a recorrência de tal cenário.

No contexto da mudança e inovação, vislumbra-se a possibilidade de criação de uma nova ferramenta de apoio à avaliação tributária na FIOCRUZ, projeto concebido pelo SETES/COGEAD e atualmente em desenvolvimento pela Coordenação-Geral de Gestão de Tecnologia de Informação (COGETIC), o sistema “TRIBUTAR”.

Este tem por metas a qualificação técnica tributária dos processos de pagamento e deve servir como repositório legal sobre a legislação tributária vigente. Adicionalmente, realizará os tratamentos processuais institucionais em um ambiente de internet, com objetivo de minimizar os apontamentos fiscais e consequentemente os danos gerados em face da incidência de juros e multas recorrentes no ambiente institucional.

Neste sentido, identifica-se a oportunidade de realizar esta pesquisa com foco em gestão de procedimentos de pagamento e recolhimento de tributos, tratados como o experimento propício para posterior aprofundamento do estudo do tema e consequente geração de escala e escopo na gestão de pagamentos da FIOCRUZ.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão do referencial teórico engloba a definição do conceito de tributos, suas espécies vinculadas às atividades de pagamento da FIOCRUZ: o que são obrigações tributárias e quais elementos a compõem; quais os conceitos de retenções na fonte; qual o conceito de juros e multas; e como se apresentam as descentralizações e centralizações no âmbito da FIOCRUZ.

2.1 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Portanto, pode-se concluir que tributo é uma obrigação de pagar criada por lei, que impõe aos indivíduos o dever de entregar parte de suas rendas e patrimônio para a manutenção do Estado, sobretudo: saúde, educação, segurança e política econômica entre outras.

Os tributos são divididos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais. Destas espécies, a FIOCRUZ lida com os impostos e contribuições especiais ou parafiscais.

Os impostos possuem a finalidade de custear toda e qualquer despesa pública, sem vinculação específica, ou seja, não possuem contraprestação de uma atividade estatal própria a sua arrecadação, onde se pode exemplificar entre tantos impostos, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de origem municipal.

As contribuições parafiscais ou especiais são tributos instituídos para promover o financiamento de atividades públicas, portanto, tributos finalísticos, ou seja, tem sua destinação do valor arrecadado, definida pela lei. Dentre as diversas contribuições existentes pode-se citar, por exemplo, as Contribuições Previdenciárias (CP).

2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Entende-se como obrigação tributária a relação jurídica entre um sujeito passivo (empresa ou pessoa física), responsável por pagar um sujeito ativo (fisco) o(s) tributo(s) correspondente(s).

Segundo o Manual de Direito Tributário (SABBAG, 2012) “São elementos da obrigação tributária: o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa”. Com base nestes elementos são transcritas abaixo as definições de obrigações tributárias e sua tipologia em conformidade ao disposto no CTN, em seu artigo 113, parágrafos de 1 a 3 (BRASIL, 1966).

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

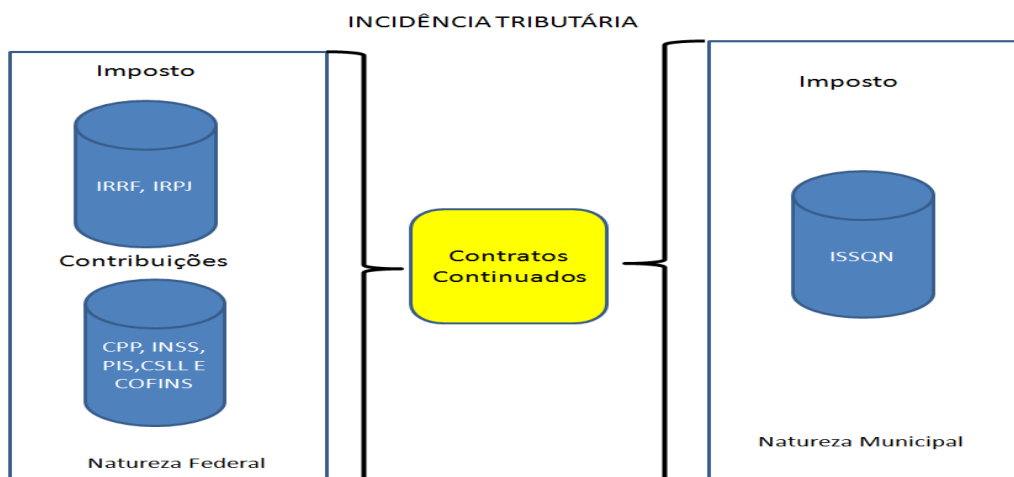
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação tributária principal é o ato do pagamento do tributo propriamente dito ao Estado fiscalizador (sujeito Ativo), eventualmente acrescido de juros e multas. Esta obrigação decorre impreterivelmente de uma lei, ou seja, assim como apenas uma lei poderá instituir um tributo, somente a lei gerará uma obrigação principal.

As obrigações acessórias são as prestações de determinados atos em cumprimento do interesse do exercício fiscalizatório do Estado. Na realidade, trata-se de deveres instrumentais, que auxiliam o Fisco em suas atividades. Em outras palavras, consideram-se, por exemplo, como obrigações acessórias: a escrituração de livros contábeis, a emissão de notas fiscais, o dever de declarar a renda, o dever de tolerar a atuação do Fisco, entre outros.

No SETES/COGEAD, são realizadas atividades relacionadas com as obrigações principais, dentre elas: o recolhimento de impostos federais, municipais e contribuições especiais, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 - Incidência Tributária



Fonte: (Autor, 2017)

Fato Gerador do tributo é o momento em que nasce a obrigação tributária principal ou acessória, ou seja, a situação de fato prevista na lei de forma prévia, e descrita como as hipóteses em que o tributo incide ou em que deva ser cobrado. Pode-se exemplificar o caso do ISSQN, que tem como momento da ocorrência do fato gerador a efetiva prestação do serviço.

Detalhadamente, os elementos que compõem as obrigações tributárias (principais e acessórias) são:

- **Sujeito Ativo:** composto pela União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios, são os credores das obrigações tributárias, ou seja, são aqueles que cobram, fiscalizam e constituem os créditos tributários. Adicionalmente, estas pessoas jurídicas de direito público podem delegar competência para que outros atores integrem o polo ativo da relação jurídica tributária.
- **Sujeito Passivo:** aquele a quem é incumbido o pagamento do tributo (obrigação principal) e a penalidade (obrigação acessória). O CTN dedica os artigos 121 e 122 a definição do sujeito passivo das obrigações principal e acessória, respectivamente. Ele pode ser o contribuinte (cidadão que paga o IR) ou o responsável (FIOCRUZ quando recolhe o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de um servidor, ou prestador de serviço, em favor da União). Nos termos do CTN, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso primeiro, "o contribuinte é aquele que pratica o ato definido em lei como gerador da obrigação tributária" (BRASIL, 1966). Sua vinculação com o fato gerador deve ser pessoal e direta.
- **Responsável Tributário:** em geral o contribuinte é identificado na lei como o sujeito passivo direto. Todavia, mediante a doutrina, poderá ser atribuída a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Desta forma estabelece a figura do responsável definido no CTN, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso 2 (BRASIL, 1966) como aquele que, mesmo sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, torna-se sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo de forma indireta. O responsável deve ter relação para com a situação tributária que se pretende regular como exemplo a FIOCRUZ, quando recolhe tributos das empresas, ou pessoas físicas que lhe prestam serviço.
- **Objeto da Obrigação Tributária:** entende-se como objeto a prestação positiva ou negativa a que está obrigado o sujeito passivo. Assim, o objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária conforme CTN, em seu artigo 113, parágrafo primeiro (BRASIL, 1966). Trata-se de uma prestação devida. Já o objeto da obrigação acessória corresponde às prestações, positivas ou

negativas, que podem ser exemplificadas, tais como as vendas de produtos isentos do ICMS, nas quais há a obrigação de emitir de nota fiscal independente do recolhimento do imposto. Na FIOCRUZ, por exemplo, as operações de vendas de cobaias no Instituto de Ciência e Tecnologia em Biomodelos (ICTB), havendo previsão legal para referida obrigação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos de acordo com CTN, artigo 113, parágrafo segundo (BRASIL, 1966).

- Causas da Obrigação Tributária: entende-se como as razões que justificam o poder jurídico conferido ao sujeito ativo em exigir que o sujeito passivo cumpra o objeto tributário. São definidas por lei específica nas obrigações principal e acessória. Pode-se dizer que são os elementos da existência dos fatos geradores sendo dispostos.
- Domicílio tributário: local onde o contribuinte deve responder por suas obrigações tributárias. Em regra, esse local será o domicílio de eleição, ou seja, o próprio contribuinte escolhe onde deseja pagar seus tributos.

Tendo em vista, o processo de expansão da FIOCRUZ, com a abertura de sedes regionais distribuídas pelo território brasileiro sob a gestão administrativa da COGEAD, deverão ser seguidas, segundo o CTN em seu artigo 127 incisos I, II e III, (BRASIL, 1966), algumas regras estabelecidas para os casos em que os contribuintes não façam a eleição do domicílio tributário:

- Pessoas Físicas: será considerado domicílio tributário o local de sua residência habitual. Caso não seja possível sua definição considerará o centro habitual de suas atividades;
- Pessoas jurídicas de direito privado e firmas individuais: será considerado domicílio tributário o local de sua sede. No caso de fatos praticados fora do local de sua sede e que derem origem a obrigações tributárias, considerará o local da prática dos atos ou ocorrência dos fatos;
- Pessoas jurídicas de direito público: será domicílio tributário o local de qualquer uma de suas repartições que estejam situadas no território da entidade tributante.

2.3 RETENÇÕES NA FONTE

É a responsabilidade da fonte pagadora (sujeito passivo indireto, tomador do serviço) em realizar o recolhimento de tributos no lugar do sujeito passivo original. Com isso, no

entendimento do fisco, pode-se dizer que foi realizada a substituição tributária de sujeito passivo (BRASIL, 1966), que tem como objetivo funcionar como instrumento no combate à sonegação fiscal, razão pela qual se transforma em uma tendência esta transferência de sujeitos passivos.

No SETES/COGEAD são realizados os recolhimentos de tributos sobre a obrigação tributária principal na aquisição de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e jurídicas e dentre os tributos pode-se referenciar: o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), CP, Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), PIS, COFINS, CSLL e o ISSQN.

O funcionamento da retenção ocorre quando na emissão de uma nota fiscal, faz-se necessário especificar o valor a ser retido pelo sujeito passivo indireto, bem como e/ou percentual de cada imposto e a base de cálculo a ser aplicada. O tributo deverá ser recolhido para o sujeito ativo vinculador da obrigação tributária. A transferência do recolhimento possui previsão legal e funciona como obrigação acessória imposta ao tomador do serviço.

2.4 A INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTAS

A multa tributária é uma sanção pelo descumprimento de uma obrigação tributária, que tem como função punir o descumprimento de obrigações jurídicas.

Desta forma, se um determinado contribuinte não pagar suas obrigações tributárias devidas no tempo correto, ocorrerá o chamado "ilícito tributário". A este contribuinte devedor será aplicada uma penalidade sanção decorrente deste fato, denominada de multa tributária.

Todavia, estas não devem ser abusivas e desproporcionais, sob o risco de serem consideradas confiscatórias, devendo, no entanto, existir um limite para a imposição dessas penalidades no direito tributário, caso contrário, haverá desvio de sua finalidade.

As multas tributárias podem ser classificadas como multas punitivas e moratórias. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária principal, enquanto as multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária, ou seja, incidem no caso dos ilícitos vinculados a uma obrigação acessória, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido (BÜNDCHEN, 2009).

Confunde-se o conceito de multa e tributo, principalmente em razão de ambos se constituírem de prestações pecuniárias compulsórias, instituídos em lei, cobrados

administrativamente, definidos pela expressão crédito tributário, composta tanto pelo tributo quanto pela multa aplicada pelo ilícito tributário (BÜNDCHEN, 2009).

A diferença constitui-se no fato de quem produz o direito, uma vez que o tributo tem como pressuposto a realização de um fato lícito, conforme expressa disposição constante no artigo 3º do CTN, a multa tributária tem por causa a realização de um fato ilícito, o descumprimento de um dever legal (BÜNDCHEN, 2009).

Segundo o artigo 161 do CTN (BRASIL, 1966) "Juros de Mora é um valor que deve ser pago ao credor sempre que o devedor não cumprir com o prazo para um pagamento". Pode-se explicar, através de seu funcionamento por meio de uma compensação indenizatória realizada pelo sujeito passivo pelo não cumprimento da obrigação principal até o dia que havia sido previamente estabelecido. Ao mesmo tempo, serve como um incentivo para que as obrigações sejam quitadas no prazo.

Os juros de mora são diferentes da multa de mora, pois, os juros só são cobrados quando o pagamento é realizado no mês posterior àquele que havia sido previamente acordado para o pagamento da dívida e a multa de mora tem sua incidência por dia de atraso.

2.4.1 HISTÓRIA SOBRE MULTAS NO SERVIÇO PÚBLICO

Conforme Súmula nº 93 do extinto Tribunal Federal de Recursos (BRASIL, 1981), em tempos pretéritos algumas pessoas de direito público ocasionalmente poderiam receber tratamento diferenciado para com o pagamento de multa por atraso na quitação de seus débitos. Tal súmula considerava indevida a multa decorrente do atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, assim como na redação original da Súmula nº 226 do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1995), que considerada indevida a aplicação de multas moratórias aos entes públicos, a saber:

É considerada indevida a despesa decorrente de multas moratórias aplicadas entre órgãos integrantes da Administração Pública e entidades a ela vinculadas, pertencentes à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios, inclusive empresas concessionárias de serviços públicos, quando inexistir norma legal autorizativa.

Com a atualização das normas jurídicas e do entendimento jurisprudencial dos Tribunais, a Administração Pública passou a ser sujeita ao pagamento de multa e de juros por atraso na quitação de seus débitos, como ocorre comumente com as pessoas físicas quando do pagamento em atraso de suas faturas.

Através de deliberações jurisprudenciais dos Tribunais de Contas Estaduais, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso no Acórdão nº. 3.456/2010 (Mato Grosso, 2010), os gestores públicos têm sido responsabilizados pelos pagamentos dos encargos financeiros, frutos da falta de pontualidade na quitação de obrigações contratuais. Neste sentido, determina-se que o responsável restitua ao cofre do erário a quantia despendida com tal despesa, considerada ilegal e ilegítima, junto às aplicações de outras sanções de natureza administrativa.

Com isso, administradores públicos na FIOCRUZ questionam a sua responsabilidade em restituir aos cofres públicos as quantias pertinentes às despesas decorrentes de encargos financeiros por pagamento de obrigação fora do prazo de vencimento, uma vez que nem sempre o atraso no cumprimento de obrigação é motivado pelo gestor da coisa pública.

Desta forma, o gestor público é o responsável individual pelo ressarcimento aos cofres do erário em relação às quantias despendidas com os encargos de multas e juros moratórios e punitivos.

Contudo, segundo (MATHEUS, 2011), entende-se que dificuldades como a escassez de recursos financeiros para cumprimento das obrigações no prazo e a territorialidade de algumas ações, podem ser descritos como fatores que justifiquem os descumprimentos de prazos legais acerca da realização da despesa pública.

2.5 UNIDADES DESCENTRALIZADAS E CENTRALIZADAS

Segundo (PARENTE, 2007) relata em sua dissertação de mestrado, o processo interno de descentralização administrativa foi idealizado na FIOCRUZ em 1988, a partir do Relatório do 1º Congresso Interno (FIOCRUZ, 1988).

A FIOCRUZ, desde sua criação atuante na saúde pública brasileira, em sua configuração jurídica como fundação pública de direito público deve estrita obediência às normas legais que regem a Administração Pública.

A partir desse consenso, o conceito, já existente a partir do Decreto-Lei 200/67 (BRASIL, 1967), de descentralização administrativa, surge internamente, com vistas a aperfeiçoar as atividades das áreas de apoio, conforme transcrição do primeiro congresso interno da FIOCRUZ extraído da dissertação de mestrado da referida autora. (FIOCRUZ, 1988 apud PARENTE 2007), a seguir:

Descentralizar criteriosamente, resguardando as normas legais e administrativas, aqueles processos que diminuem os trâmites burocráticos e aumentem a velocidade de respostas às necessidades, mantendo o estreito inter-relacionamento com a administração central.

Segundo (PIETRO, 2008) a descentralização administrativa ocorre quando as atribuições que os entes descentralizados exercem só têm o valor jurídico que lhes empresta o ente central, ou seja, as atribuições dos entes descentralizados administrativamente não decorrem da Constituição, mas de decisões administrativas tomadas pelo ente estatal, que outorga a atividade a ser desenvolvida a outra pessoa jurídica, normalmente, por meio de um instrumento legal.

Pode-se dizer que as unidades descentralizadas podem possuir uma autogestão, que compreende a ideia de capacidade de gerir os próprios negócios, mas com subordinação às leis impostas (através de portarias) por um ente superior, centralizado; é o que ocorre na descentralização administrativa.

A instituição de entidades descentralizadas na FIOCRUZ fundamenta-se essencialmente em razões de ordem técnico-administrativa, devido ao grande volume de atividades e encargos assumidos pelo estado prestador de serviços.

Portanto, recomendou-se a descentralização de atividades devido à diversidade de áreas de atuação e complexidade, as quais não poderiam ser executadas eficientemente se mantidos nas mãos de uma única pessoa jurídica (unidade central).

A descentralização, além de aliviar o poder central, ainda traz o benefício da especialização. Com a criação da entidade (unidades descentralizadas), o estado (FIOCRUZ) visa formar um corpo técnico-especializado na execução do serviço que lhe foi confiado.

As unidades descentralizadas possuem Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) próprio e passaram por processo administrativo de delegação de competência para realizar as atividades de compras nacionais e internacionais, administração de materiais e patrimônio, emissão de notas de empenho, efetivação de pagamentos, podendo ainda, realizar todas as atividades relativas à gestão de documentos e informações administrativas.

A centralização na Fiocruz tem característica similar ao conceito de concentração administrativa, mencionado por (SOUZA, 1982) em sua dissertação de mestrado, pois a concentração ocorrerá quando o poder decisório for tomado pela alta administração de uma organização, o que tese acarreta na redução dos centros decisórios.

Na FIOCRUZ, existe um conceito próprio de centralização administrativa, que envolve três situações:

- Unidades parcialmente descentralizadas: unidades específicas singulares definidas pelo estatuto da FIOCRUZ (BRASIL, 2016) como por exemplo, o Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde (ICICT) ou Instituto de Ciência e Tecnologia em Biomodelos (ICTB). Realizam alguns procedimentos no campo da gestão administrativa, seja na área de recursos humanos, compras ou materiais, posteriormente encaminhados para conclusão nos órgãos seccionais COGEAD e Coordenação-Geral de Pessoas (COGEPE).
- Unidades totalmente centralizadas: não possuem competência para executar procedimentos de gestão administrativa como compras, gestão de materiais e patrimônios, sendo esses realizados diretamente pelo poder central (COGEAD). Como exemplo, pode-se citar dentre estas unidades órgãos de assistência direta e imediata ao Presidente da FIOCRUZ, como as unidades Centro de Relações Internacionais em Saúde (CRIS) e Canal Saúde (CS).
- Unidades descentralizadas: unidades que realizam ações administrativas de competência do nível central, onde não apenas foi desconcentrada as atividades de gestão no campo da execução orçamentária, financeira e patrimonial, mas também foi concedida a delegação de competência, de forma a alcançar uma maior autonomia e flexibilidade administrativa e gerencial. Pode-se citar como exemplo o Instituto de Tecnologia em Imunobiológicos (Bio-Manguinhos).

3 METODOLOGIA

A pesquisa tem uma proposta intervencionista, pois pretende propor alterações práticas no objeto pesquisado.

Quanto aos meios, a metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso.

Na pesquisa bibliográfica, as referências foram coletadas através do levantamento de produções científicas, livros, dissertações, monografias e outros materiais disponibilizados na internet sobre o tema da pesquisa.

Igualmente, foi utilizada a pesquisa documental que abrangerá a legislação vigente para o tema e documentos institucionais dispostos em tabelas e formulários de controle produzidos no SETES, além de Procedimentos Operacionais Padrões (POP), memorandos, normas operacionais, cartilhas e fluxogramas de mapeamento de processos produzidos pela COGEAD.

O caso a ser apreciado é composto pela análise da avaliação atual do fluxo dos processos de pagamento e recolhimento de tributos em contratos de serviços continuados sobre a gestão da COGEAD, suas características e a possibilidade da incidência de juros e multas tributárias.

Posteriormente de acordo com o resultado da análise, serão recomendadas alterações e/ou adaptação do atual fluxo processual, bem como outras medidas cabíveis como a criação de sistema de avaliação tributária e alteração de procedimentos internos.

Em relação à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois objetiva diagnosticar e analisar a qualidade do fluxo dos processos de pagamento em contratos de serviços continuados sobre a gestão da COGEAD, visando gerar uma base de conhecimento para depois quantificá-los.

O universo da pesquisa contempla o SETES/COGEAD e os setores de gestão de contratos das unidades centralizadas e descentralizadas parcialmente da FIOCRUZ no período compreendido entre os anos de 2015 a 2016.

A coleta de dados, abrange a observação de fontes internas produzidas no Serviço de Contabilidade (SECON), sobre o controle das contas contábeis inerentes a incidência de juros e multas nas unidades geridas pela COGEAD bem como os registros em controle interno do SETES sobre a avaliação processual e tributária realizada nos processos de pagamento geridos pelos SETES.

O processamento de dados obtidos tem suporte informatizado, a partir da utilização de aplicativos como planilhas e editores de texto.

As limitações ao escopo da pesquisa estão de acordo com as dimensões temporais, geográficas e teóricas; a primeira utilizará como parâmetro as informações dos dados coletados no período entre 2015 e 2016; geográficas, onde os dados obtidos nesta pesquisa são referentes, exclusivamente, no SETES/COGEAD e os setores de gestão de contratos das unidades centralizadas e descentralizadas parcialmente; e teórico, onde os instrumentos de coleta de dados já foram descritos.

4 DISCUSSÃO

4.1 DIAGNÓSTICO SITUACIONAL

Atualmente, nos processos de contratos continuados oriundos do GESCON/COGEAD, não existe uma avaliação tributária antecedente ao pagamento por meio do próprio setor, ou mesmo a previsão desta etapa analítica mapeada no fluxo de pagamento de processos na COGEAD.

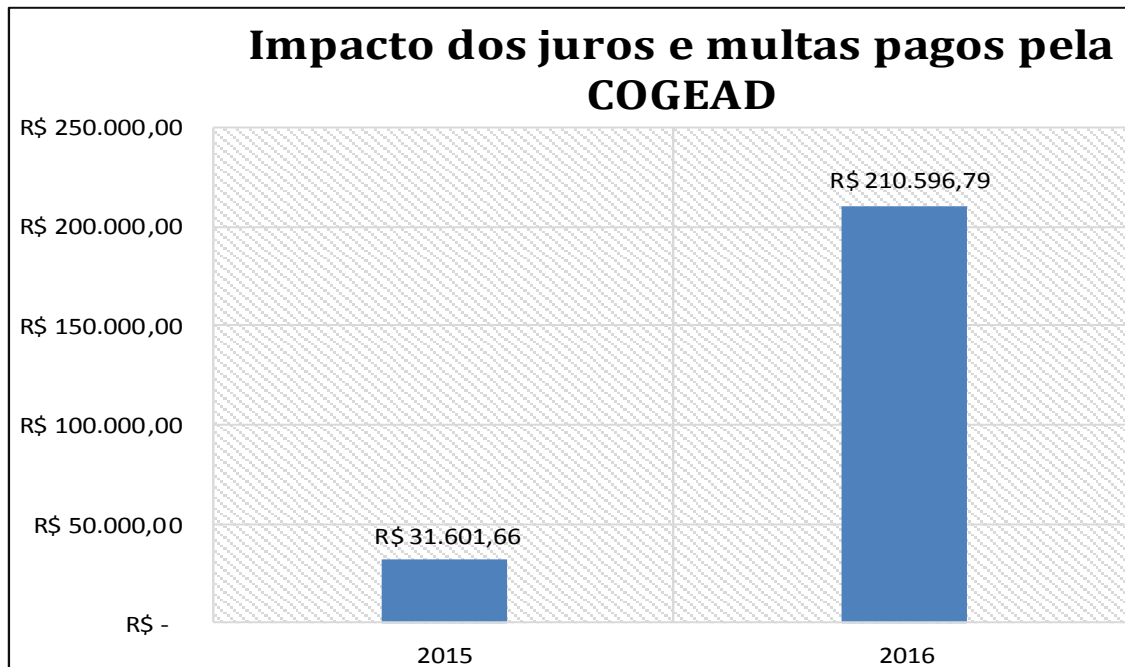
Desta forma, os envios dos processos de serviços continuados seguem para o setor de pagamento apenas no momento da quitação da obrigação com o fornecedor, e na maioria das vezes sem anexação do documento contratual e seus anexos. Esta condição também ocorre nas unidades parcialmente descentralizadas.

Além disso, na gestão de protocolo da COGEAD, existe um procedimento específico para abertura de processos de pagamento, com o intuito de torna-lo mais célere, que é o desmembramento por letras, conforme item 5.12 do manual de normas e procedimentos de protocolo “ As letras caracterizam processos de pagamento e cada letra de um mesmo número de processo, representa um fornecedor”(COGEAD, 2016).

No entanto, o referido procedimento possui lacunas no que se refere à necessidade de anexação do instrumento contratual. Por conseguinte, a análise dos tributos incidentes neste tipo pagamentos se torna, na maioria dos casos improvável, o que gera retrabalho e consequentemente ocasiona atrasos durante a execução dos pagamentos.

Apesar da obrigatoriedade prevista em lei relativa à necessidade de retenção dos tributos na fonte e o cumprimento de obrigações acessórias, a instituição ainda não adotou procedimentos preventivos quanto ao saneamento destas impropriedades administrativas, apesar de tratar-se de assunto ao qual a FIOCRUZ já foi penalizada por meio seus agentes em situações anteriores.

A partir do levantamento de dados baseados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), é possível identificar a elevada incidência juros e multas no âmbito da gestão da COGEAD, no período compreendido entre os anos de 2015 e 2016 conforme apresentado na Figura 2.

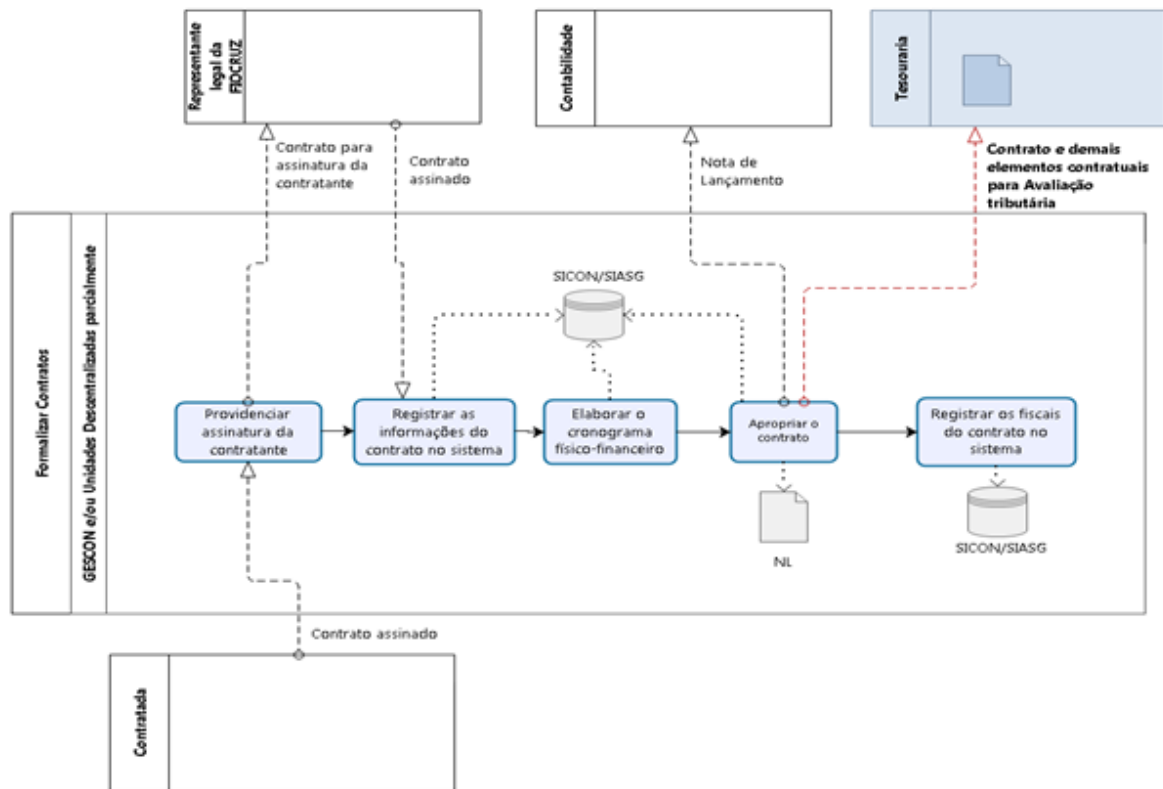
Figura 2 - Demonstrativo do impacto de juros e multas na COGEAD

Fonte: (SIAFI, 2017)

Em face da situação detectada através do diagnóstico realizado, o presente trabalho tem como proposta e objetivo principal, mudar de forma institucional o fluxo atual de formalização de contratos mapeados pela equipe da Qualidade da COGEAD bem como atualizar a demanda no Relatório do Procedimento Operacional Padrão da COGEAD, inerentes aos contratos novos de natureza continuada e seus possíveis aditivos, gerenciados pelo Serviço de Gestão de Contratos da COGEAD (GESCON/COGEAD), e também aqueles formalizados pelas unidades descentralizadas parcialmente.

Tal alteração está demonstrada no fluxo de envio dos contratos continuados proposto na Figura 3.

Figura 3 - Modelo de novo fluxo de contratos



Fonte: (GESTÃO DA QUALIDADE - COGEAD, 2017)

4.2 AÇÕES PREVENTIVAS A SEREM DESENVOLVIDAS NO CASO

Em consonância a disposição legal prevista no artigo 34 do Decreto 93872 de 1986 (BRASIL, 1986), pautamos o presente trabalho no simples atendimento a referência do decreto, sugerindo com isso o envio da peça contratual a um núcleo técnico hoje vinculado ao SETES, para verificações e providências cabíveis.

Com isso, evoca-se a responsabilidade da referida avaliação, pela inexistência da atividade em setor localizado em posição antecedente no fluxo processual e visando atender o cumprimento das normas tributárias em vigência.

No prazo de 5 (cinco) dias da assinatura do contrato, convênio acordo ou ajuste, e aditivos de qualquer valor, deverá pelo Setor de Contrato, ser remetida cópia do respectivo instrumento ao órgão de contabilidade, para as verificações e providências de sua competência.

Para tanto a efetivação desta mudança de fluxo demandara as seguintes medidas:

- Formalizar o núcleo tributário no SETES/COGEAD;
- Identificar os parceiros desta rede de serviços dentro das unidades descentralizadas parcialmente,

- Identificar os parceiros que gerem os contratos das unidades centralizadas;
- Formar parceria com os núcleos de contratos;
- Ampliar a aproximação do de controle interno institucional AUDIN, para estreitar uma parceria no tocante as demandas tributárias executadas na COGEAD, em consonâncias aos apontamentos dos órgãos de controle interno e externo governamental;
- Alterar o fluxo mapeado pela equipe de qualidade COGEAD frente ao novo fluxo proposto;
- Elaborar e implementar um instrumento que possibilite a otimização das rotinas de enquadramento e cálculo para as retenções tributárias.

No entanto, sabemos que para atingirmos os resultados esperados temos como dificuldades a serem superadas as abaixo mencionadas:

- A composição da equipe, ser constituída apenas por colaboradores terceirizados;
- A impossibilidade em oferecer treinamento específico para a equipe atual pelo vínculo dos mesmos;
- Comunicação com os usuários internos do serviço;
- A impossibilidade de uma consultoria tributária para subsidiar a equipe quanto a pareceres específicos, face a pluralidade das normas tributárias;
- A impossibilidade quanto a assinatura de periódicos legais para subsidiar a atividade.

4.3 PROJETO TRIBUTAR

O projeto TRIBUTAR é a idealização de uma ferramenta institucional que possibilitará a análise tributária e realização dos cálculos dos valores a serem retidos pelo SETES/COGEAD de forma automatizada.

Deve-se ressaltar que, para tanto, faz-se necessário o envio prévio dos contratos em tempo precedente aos pagamentos, para avaliação inicial e individual dos mesmos, minimizando, com isso, a possibilidade de erro humano e também a incidência de juros e multas tributários.

O sistema permitirá o ingresso dos clientes do SETES via página da COGEAD onde os mesmos deverão anexar seus contratos e anexos, para fins de análise tributária pelos profissionais da área de avaliação do referido serviço conforme Figura 4

Figura 4 - Tela do Sistema Tributár para envio de Contratos

The screenshot shows a web application window titled 'Tributar'. The main content area is titled 'Enviar Contrato'. It contains two sections: 'Dados do Contrato' and 'Dados do Responsável'. The 'Dados do Contrato' section has the following fields: 'Número do Contrato' (text input), 'Número do Processo' (text input), 'Objeto' (dropdown menu with 'Selecione'), and 'Unidade Fiocruz' (dropdown menu with 'Selecione'). Below these are two file upload fields: 'Anexar Contrato' and 'Outro (documento)', both with '(PDF ou Word)' labels and download icons. The 'Dados do Responsável' section has the following fields: 'Responsável pelo Envio' (text input), 'E-mail de Contato' (text input), and 'Telefone de Contato' (text input). At the bottom of the form are 'Enviar' and 'Cancelar' buttons.

Fonte: (COGETIC, 2017)

Além disso, o sistema possuirá um banco de dados para o armazenamento desses contratos e anexos que se fizerem necessários para definição das avaliações tributárias.

O sistema será estruturado através dos seguintes módulos: cadastro, enquadramento, calcular, anexos, conformidade e controle financeiro.

- Cadastro: Funcionalidade com objetivo de identificar os processos, e/ou contratos que passem pelo SETES bem como a sua análise tributária individual;
- Enquadramento: o “coração” do sistema, este módulo possibilitará a avaliação tributária propriamente dita; pois o analista tributário, por meio de um questionário eletrônico individualizado, baseado nas normas legais vigentes, qualificará o perfil tributário individual de cada processo e/ou contrato de forma automática, conseqüentemente será enviada mensagem eletrônica para a unidade ou setor solicitante, contendo o extrato de incidência tributária sobre o documento analisado de forma eletrônica, que poderá ser contestado previamente ao período de pagamento, uma vez que o sistema não possuirá o caráter estático;

- **Calcular:** Módulo posterior ao enquadramento, que será desempenhado pela equipe do SEPAG/SETES que com seu nível de acesso específico, no momento do recebimento do processo de pagamento e após a conferência de documento fiscal devidamente atestado, os operadores do SEPAG/SETES acessarão a avaliação tributária prévia do referido processo e registrarão o(s) documento(s) de pagamento com as informações decorrentes da quitação como valores e deduções previstas e dispostas nas notas fiscais, nas Autorizações de Pagamento, ou em outro apontamento legal. Com isso, o sistema automaticamente gerará o cálculo específico daquela demanda processual e registrará em seu banco de dados o histórico daquele contrato. Além disso, apresentará para o operador do SEPAG um extrato dos valores necessários para a quitação da importância a ser paga ao fornecedor, bem como os tributos e demais deduções específicas a serem realizadas no sistema SIAFI;
- **Anexos:** Serão os documentos com banco de dados próprios vinculados a processos e contratos, tais como projetos básicos, declarações de Simples Nacional, ou de desoneração de folha de pagamento;
- **Controle Financeiro:** Tendo em vista a escassez de recursos, os processos que se encontrarem no SETES, estarão registrados por ordem de chegada, prioridade e prazo legal para pagamento, fonte de recursos e vinculação, onde será disparada mensagem eletrônica para autorização do procedimento de pagamento por meio da direção da Unidade e do Chefe de Departamento Econômico Financeiro, pois desta forma será definido um melhor fluxo de caixa das operações, validado pelas autoridades competentes;
- **Conformidade legal:** após a quitação dos pagamentos e recolhimento dos tributos, o profissional do SEPAG deverá registrar no tributar os documentos gerados via sistema SIAFI que são correlatos à avaliação tributária individualizada. Atualmente, o extrator de dados do SIAFI é estático e a informação somente é atualizada no dia seguinte ao pagamento. Com isso, será possível a comparação das informações constantes no sistema TRIBUTAR e das geradas pelo SIAFI. Havendo não conformidades, a SRECEC/SETES, poderá em tempo hábil detectar via relatório específico de cruzamento de informações as possíveis não conformidades a fim de retificá-las, sanando preventivamente qualquer dano tributário, ou financeiro para FIOCRUZ e/ou fornecedor.

5 RESULTADOS ESPERADOS

Tem-se como objetivo principal, reduzir a incidência de juros e multas nos processos de serviços continuados, e conseqüentemente, minimizar o impacto orçamentário na COGEAD com estas despesas não previstas.

Espera-se também, fortalecer as relações gerenciais entre o SETES/COGEAD e os setores de gestão de contratos envolvidos, tendo em vista a mudança sugerida do fluxo contratual e desta forma possa padronizar as atividades de controle tributário institucionais servindo como referência nesta referida atividade.

Objetiva-se ainda, atender aos apontamentos dos órgãos de controle interno e externo, e melhorar a gestão financeira dos contratos com o zelo que atividade requer, bem como formar escala e escopo nas atividades administrativas vinculadas ao tema.

Em outra perspectiva, espera-se ainda, que a ação de implementação do sistema TRIBUTAR funcione como um trampolim para futuras modernizações como a utilização de um sistema integrado de gestão, onde de fato possa existir a previsão das inúmeras atividades administrativas atendidas na FIOCRUZ.

6 CONCLUSÃO

Por conta da dificuldade na realização de uma avaliação tributária eficaz no momento do pagamento e tendo em vista a complexidade do tema e incidência persistente dos juros e multas nos processos administrados pela Coordenação-Geral de Administração (COGEAD), percebe-se que se faz necessária uma intervenção maior do SETES neste processo.

Com a mudança no fluxo processual, e o desenvolvimento da ferramenta de apoio TRIBUTAR apoiado pela COGETIC, será possível atingir resultados satisfatórios na gestão tributária nos pagamentos da COGEAD com a redução da incidência de juros e multas nos processos de contratos de serviços continuados sob a gestão da COGEAD.

O projeto vai ao encontro da missão da COGEAD “*Desenvolver, disponibilizar e implementar soluções e práticas de gestão administrativa para o alcance da missão da Fiocruz*” e dessa forma, com a expectativa positiva de resultados torna-se viável para a instituição.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 30/09/2017.

_____. Tribunal de Contas da União, SECEX-RJ - Secretaria de Controle Externo – RJ. Relatório de Auditoria, Acórdão 471/2003 – Plenário. Interessado: Congresso Nacional. Entidade: Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ. Relator Lincoln Magalhães da Rocha. Rio de Janeiro. 2003. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdãos de 07 de maio de 2003. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-14363/DTRELEVANCIA%20desc/false/1> . Acesso: 30/09/2017.

_____, Presidência da República. **Decreto 93872, 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**. Brasília, DF, 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 28/09/2017.

_____, Presidência da República. Decreto 8932 de 14 de dezembro de 2016. **Aprova o Estatuto e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ, remaneja cargos em comissão e funções de confiança, substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8932.htm>. Acesso em: 08/09/2017.

_____, Tribunal de Contas da União. **Súmula n° 226**, de 03 de Janeiro de 1995. [S.l.], 1995. Disponível em: <<https://licitabrasil.wordpress.com/2014/03/18/sumula-226/>>. Acesso em: 10/09/2017.

_____, TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS. Súmula n° 93, de 28 de setembro de 1981. **Enuncia que a multa decorrente do atraso no pagamento das contribuições previdenciárias não é aplicável às pessoas de direito público**. [S.l.], 1981. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/75/TFR/93.htm>>. Acesso em: 10/09/2017.

BÜNDCHEN, S. G. K. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**. 2009. 33 p. Monografia (Especialização em Direito Tributário) — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodf>>. Acesso em: 10/09/2017.

COGEAD FIOCRUZ. **Missão da COGEAD**. Rio de Janeiro, RJ, 2017. Disponível em: <<http://www.dirad.fiocruz.br/?q=node/155#missao>>. Acesso em: 15/09/2017.

_____, FIOCRUZ. **Manual de Normas e Procedimentos para Gerenciamento de Processos, oriundos da FIOCRUZ**. 1ª Edição, Junho de 2016.

FIOCRUZ. I CONGRESSO INTERNO – **CIÊNCIA E SAÚDE: A FIOCRUZ DO FUTURO**. Rio de Janeiro, RJ, 1988. Disponível em: <<https://congressointerno.fiocruz.br/sites/congressointerno.fiocruz.br/files/documentos/I%20Congresso%20Interno%20-%20Relat%C3%B3rio%20Final%20-20Julho%20de%201988.pdf>>. Acesso em: 15/09/2017.

MATHEUS, Paulo. **O Atraso no Pagamento de Fatura pela Administração Pública e a Responsabilidade do Gestor**. Sergipe, 2011. Disponível em: <http://www.nenoticias.com.br/64787_artigo-o-atraso-no-pagamento-de-fatura-pela-administracao-publica-e-a-responsabilidade-do-gestor.html>. Acesso em 11/10/2017.

MATO GROSSO, TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. **Acórdão TCE-MT 3456**, de 25 de novembro de 2010. Cuiabá, 2010. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/67270/ano/2010/num_decisao/3456/ano_decisao/2010>. Acesso em: 10/09/2017.

PARENTE, C. M. G. **Descentralização na Fundação Oswaldo Cruz: Melhoria da Performance da Gestão Institucional**. 2007. 199 p. Dissertação (MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE C&T EM SAÚDE) — ESCOLA NACIONAL DE SAÚDE PÚBLICA SÉRGIO AROUCA - FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ, Rio de Janeiro, RJ. Acesso em: 08/09/2017.

PIETRO, M. S. Z. di. **Direito Administrativo**. 21. ed. [S.l.]: Atlas, 2008. ISBN 978-85-224-5010-7.

SABBAG, E. **Manual do Direito Tributário**, 2012. Saraiva, Rio de Janeiro, 2012.

SOUZA, M. C. de Azevedo Ferreira de. **Influência da Estrutura Organizacional e Perfil Gerencial sobre o Desempenho da Empresa. Uma Análise em Empresas do Setor de Cerâmica Branca no Município de Pedreira-SP**. 1982. Dissertação (Mestrado em Administração) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo –FEA USP.