



Instituto Nacional do Seguro Social

Auditoria-Geral

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Avaliação da regularidade do processo de execução das Despesas de Exercícios Anteriores, quanto à cobertura orçamentária e contratual e respectivos registros contábeis, nas aquisições de serviços.

Exercício 2023

11 de dezembro de 2023

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS)

Auditoria-Geral (AUDGER)

Auditoria Regional Belo Horizonte (AUDBHZ)

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Unidade Auditada: **Diretoria de Orçamento, Finanças e Logística**

Missão

Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliações, assessoria e conhecimento objetivos, baseados em risco, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Avaliação

O trabalho de avaliação, como parte da atividade de auditoria interna, consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. Objetiva também avaliar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à Unidade Auditada, e contribuir para o seu aprimoramento.

RESUMO

1. QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA AUDITORIA?

Avaliação da regularidade e da eficácia do processo de execução de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), quanto à cobertura orçamentária e contratual e respectivos registros contábeis, nas aquisições de serviços pelo Instituto Nacional do Seguro Social. Foram examinadas duas amostras: uma, contendo 120 processos administrativos, referentes ao pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores no ano de 2022, e outra, referente a 129 Ordens Bancárias de despesas correntes pagas em 2022 (isto é, sem utilizar o elemento de despesa 92).

2. POR QUE A AUDITORIA REALIZOU ESSE TRABALHO?

A avaliação foi incluída no PAINT 2023, considerando a indicação da Controladoria-Geral da União (CGU) com base no Acórdão nº 2.527/2022 – TCU/Plenário, que recomendou, em seu item 9.8, que os planejamentos da atividade de auditoria interna governamental levassem em consideração os elevados montantes relacionados à assunção de obrigações sem autorização orçamentária e o risco dessa prática para a transparência e o equilíbrio das contas públicas. Além disso, a presente Ação de Auditoria está relacionada com o objetivo estratégico “Fortalecer os Controles Internos, o Combate às Fraudes e a Gestão de Riscos”, presente no Mapa Estratégico do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, anos 2022 e 2023.

3. QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA AUDITORIA? QUAIS AS RECOMENDAÇÕES QUE DEVERÃO SER ADOTADAS?

O presente trabalho de auditoria constatou as seguintes fragilidades: i) insuficiência de orçamento no exercício do fato gerador da despesa e ausência ou inadequação do enquadramento legal da despesa de exercícios anteriores, ii) inadequação na instrução processual e intempestividade do pagamento DEA e iii) inconsistência na emissão de empenhos e pagamentos e no registro contábil relativos às despesas de exercícios anteriores. Diante disso, foram emitidas as recomendações para que o Instituto defina mecanismos de controles para gerenciamento efetivo de despesas oriundas de serviços prestados; aperfeiçoe os controles instituídos pelo “Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores”, aprovado pela Portaria Conjunta DIROFL/CGOFC/INSS nº 4/2023, e complemente a instrução do processo DEA, referente ao Contrato nº 03/2004 da Diretoria de Orçamento, Finanças e Logística (DIROFL), avaliando as determinações contidas no item 80 do PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AP	Autorização de Pagamento
AUDBHZ	Auditoria Regional em Belo Horizonte
AUDGER	Auditoria-Geral
CF	Constituição Federal
CGOFC	Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
Consiafi	Solução Gerencial para Consultas ao Siafi
Dataprev	Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência
DEA	Despesa de Exercício Anterior
DIROFL	Diretoria de Orçamento, Finanças e Logística
GCWeb	Sistema de Gestão de Contratos
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MOFC	Manual de Orçamento, Finanças e Contabilidade
ND	Natureza da Despesa
NE	Nota de Empenho
NF	Nota Fiscal
OB	Ordem Bancária
OFC	Orçamento, Finanças e Contabilidade
OFCWeb	Sistema de Gestão de Orçamento, Finanças e Contabilidade
PI	Plano Interno
PT	Programa de Trabalho
RP	Restos a Pagar
SA	Solicitação de Auditoria
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira
SR	Superintendência Regional
SRNCO	Superintendência Regional Norte/Centro-Oeste

SRNE	Superintendência Regional Nordeste
SRSE2	Superintendência Regional Sudeste II
SRSUL	Superintendência Regional Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
RESULTADOS DOS EXAMES	9
1. Insuficiência de orçamento no exercício do fato gerador da despesa e ausência ou inadequação do enquadramento legal da Despesa de Exercícios Anteriores.	9
1.1. 36,67% dos pagamentos de DEA analisados foram decorrentes de despesas não pagas em época própria por empenho insuficiente / falta de orçamento.	10
1.2. Disfunções no reconhecimento de despesas de exercícios anteriores por enquadramento legal inadequado, falta de apresentação de enquadramento legal nos processos administrativos que suportaram os pagamentos e reconhecimento de DEA sem cobertura contratual (Reconhecimento de Dívida).	14
2. Inadequação na instrução processual e intempestividade no pagamento de DEA.	16
2.1 - A formalização processual não atendeu aos requisitos mínimos previstos no MCASP e às orientações estabelecidas pelo INSS para o pagamento de despesas de exercícios anteriores.	16
2.2 - Pagamento intempestivo das despesas de exercícios anteriores.	19
3. Inconsistência na emissão de empenhos e pagamentos e no registro contábil relativos às despesas de exercícios anteriores.	22
RECOMENDAÇÕES	25
CONCLUSÃO	27
ANEXO I – DETALHAMENTO DOS RESULTADOS POR UNIDADE	29
ANEXO II – DETALHAMENTO DO PROCESSO DE DESPESA DE EXERCÍCIO ANTERIOR REFERENTE AO CONTRATO Nº 03/2004.	30
ANEXO III – MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA E ANÁLISE DA EQUIPE DE AUDITORIA	32

INTRODUÇÃO

Esse relatório de auditoria apresenta os resultados alcançados com o trabalho de avaliação da regularidade do processo de execução das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), quanto à cobertura orçamentária e contratual, além dos respectivos registros contábeis, nas aquisições de serviços pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Os exames avaliaram a regularidade do reconhecimento realizado, no ano de 2022, sob os seguintes aspectos: adequação da quitação de DEA às situações legalmente previstas; instruções processuais contendo os elementos essenciais e a garantia da eficácia nos pagamentos, segundo dispõem a autarquia e a antiga Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento do antigo Ministério da Economia¹ em normativos vigentes e; conformidade nos registros orçamentários, financeiros e contábeis.

DEA são obrigações originárias de anos fiscais encerrados, cujas situações permissíveis para o reconhecimento em anos subsequentes pela Administração Pública estão previstas na Lei nº 4.320, de 17.03.1964, regulamentada pelo Decreto nº 93.872, de 23.12.1986, da seguinte forma: empenho insubsistente e anulado, no exercício correspondente, mantendo-se o direito do credor à percepção do crédito; restos a pagar com prescrição interrompida (cancelamento) e; reconhecimento de direito do reclamante após o encerramento do exercício.

Por meio do Acórdão nº 2.527/2022 - TCU/Plenário, a Corte de Contas recomendou que as Auditorias Internas Governamentais avaliassem em suas atividades os elevados montantes relacionados à assunção de obrigações sem autorização orçamentária, com risco para a transparência e para o equilíbrio das contas públicas, além de eventual uso de DEA para a cobertura desses gastos. No INSS, no exercício fiscal encerrado de 2022, em comparação aos dois anteriores², tal qual demonstrado na tabela 1, observou-se a elevação nos números referentes à despesa orçamentária de DEA. Diante desses fatores, identificou-se, a necessidade de se avaliar os reconhecimentos de DEA realizados na autarquia, motivando a execução desta ação de auditoria no PAINT/2023.

Tabela 1 – Resumo dos valores referentes às Despesas de Exercícios Anteriores no INSS

Exercício	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas
2020	25.304.631,51	25.304.631,51	125.455.277,42	125.137.123,67	125.123.442,85
2021	6.629.564,58	6.629.564,58	6.574.130,28	6.574.130,28	735.175,96

¹ Atualmente, Secretaria de Orçamento Federal, vinculada ao Ministério do Planejamento e Orçamento, conforme Decreto nº 11.398/2023.

² Conforme demonstrações contábeis e notas explicativas do INSS, disponíveis em: <https://www.gov.br/inss/pt-br/aceso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/prestacao-de-contas-anual/demonstracoes-contabeis>, último acesso em: 16.10.2023

Exercício	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas
2022	167.747.914,44	167.747.914,44	156.518.942,45	135.684.811,81	135.570.156,67

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados extraídos das Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas de 2020, 2021 e 2022 do INSS - [Demonstrações Contábeis — Instituto Nacional do Seguro Social - INSS \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/inss)

Diante do contexto, utilizando-se das técnicas de análise documental e de indagação escrita, foram aplicados cinco testes de auditoria sobre uma amostra contendo 120 processos administrativos referentes ao pagamento de DEA. Utilizando-se das técnicas de análise documental, procedimentos analíticos, rastreamento, *vouching* e indagação escrita, foi aplicado um teste de auditoria sobre uma amostra contendo 129 Ordens Bancárias de despesas correntes pagas em 2022, que apresentavam alguma referência relacionada a exercício anterior em seus campos. Os testes realizados objetivaram responder as seguintes questões de auditoria:

1. O reconhecimento das despesas de exercícios anteriores no ano de 2022 foi compatível com as situações previstas em legislação vigente?
2. A formalização dos processos de Despesas de Exercícios Anteriores contemplou os elementos destacados no MCASP 9ª edição, ano 2022, Parte I, item 4.8, e assegurou que os pagamentos fossem realizados de forma eficaz?
3. Os registros orçamentário, financeiro e contábil das operações envolvendo despesas de exercícios anteriores estão em conformidade com as normas aplicáveis?³

Os processos administrativos examinados foram disponibilizados por meio do Sistema Eletrônico de Informações (SEI) do INSS para avaliação dos documentos e procedimentos envolvendo nota fiscal (NF) dos serviços prestados, nota de empenho (NE), autorização de pagamento (AP) e ordem bancária (OB). Os dados referentes às despesas reconhecidas foram avaliados e confrontados com os registros extraídos dos sistemas Siafi, Consiafi, OFCWeb e GCWeb, tanto do ano originário do seu fato gerador, quanto do ano de sua efetiva execução. No escopo dos exames, não se incluiu a avaliação da regularidade dos valores envolvidos nas transações. Não houve restrições para a execução dos trabalhos realizados pela Auditoria.

³ As avaliações recaíram sobre as notas de empenho emitidas e os pagamentos efetuados no exercício de 2022.

RESULTADOS DOS EXAMES

1. Insuficiência de orçamento no exercício do fato gerador da despesa e ausência ou inadequação do enquadramento legal da Despesa de Exercícios Anteriores.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) consiste em um instrumento de planejamento administrativo, no qual são estimadas todas as receitas e fixadas todas as despesas para o ano civil. Esse documento deve estar compatível com a Constituição Federal (CF) de 1988, com a Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com a Lei nº 4.320, de 17.03.1964, com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além da obrigatoriedade de consideração de todas as receitas e despesas pela LOA, nenhuma instituição da administração direta ou indireta da União poderá ser afastada do alcance do orçamento, conforme dispõe o art. 165, §5º, inciso I, da CF de 1988.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

III - os orçamentos anuais.

(...)

§ 5º. A lei orçamentária anual compreenderá:

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

A Lei nº 4320/1964 define que a execução da despesa pública ocorre mediante três estágios, sendo eles: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é o ato que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. A liquidação consiste na verificação do direito à percepção do crédito pelo credor, tomando por base títulos e documentos comprobatórios. O pagamento consiste na determinação da autoridade competente para a quitação da despesa.

Em regra, os estágios da despesa são previstos para ocorrer dentro de um mesmo exercício. Entretanto, há situações excepcionais que estão previstas no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que permitem o reconhecimento e o pagamento em exercício subsequente de despesas de exercícios anteriores.

Por esse motivo, a DEA possui natureza orçamentária e concorre por disponibilidade financeira com as demais despesas orçamentárias fixadas pela LOA para o mesmo exercício. Frente a um cenário de recursos escassos, a elevação nos quantitativos reconhecidos sob forma de DEA se torna uma ameaça às execuções financeiras das demais despesas fixadas na LOA.

Diante de todo esse contexto que envolve DEA, foram aplicados testes de auditoria sobre uma amostra contendo 120 processos administrativos relacionados aos respectivos

reconhecimentos no ano de 2022. Os resultados obtidos nesse exame identificaram incompatibilidades em comparação à legislação vigente, conforme descrito nos itens 1.1 e 1.2, a seguir.

1.1. 36,67% dos pagamentos de DEA analisados foram decorrentes de despesas não pagas em época própria por empenho insuficiente / falta de orçamento.

A utilização indiscriminada da dotação específica para DEA pelos órgãos e entidades da Administração Pública onera o exercício financeiro do pagamento com dívidas passadas e pode embutir descumprimento ao mandamento constitucional disposto no art. 167, inciso II, da CF, de 1988, se usada para quitar obrigações sem lastro orçamentário.

Art. 167. São vedados:

(...)

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

Nesse sentido, o entendimento adotado pelo Ministro Relator Bruno Dantas do Tribunal de Contas da União (TCU) no Relatório TC 038.365/2019-7 ao fundamentar o Acórdão nº 2.527/2022 - TCU/Plenário apontou para situações na Administração Pública em que compromissos perante terceiros são assumidos sem a suficiente dotação orçamentária, contrariando assim a disposição contida no art. 167, II, da CF, de 1988:

“39. Considerando as regras e os princípios apresentados, a violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988 caracteriza-se pela situação em que o gestor assume determinado compromisso perante terceiros, mesmo não dispondo de orçamento suficiente. Em termos práticos, gera-se a obrigação, mas não há a emissão de empenho prévio, em razão da inexistência de dotações suficientes. Nessa esteira, em apertada síntese, pode-se dizer que o descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988 ocorre quando se tem uma obrigação não lastreada por empenho em saldos suficientes.

40. Nesse cenário, caso a dotação necessária ao custeio dessa obrigação assumida seja disponibilizada somente em exercício futuro, a Administração, quando emitir o empenho, deverá registrar contabilmente a despesa no Elemento 92 - Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Dessa maneira, dentre as despesas registradas no Elemento 92 - DEA, parcela desses gastos pode ser derivada de descumprimento do art. 167, inciso II, da CF/1988.

41. Exemplo que bem ilustra a situação acima narrada relaciona-se aos denominados ‘contratos de gaveta’, por meio dos quais, eventualmente, o administrador, não dispondo de prévia e suficiente orçamentação em um ano ‘A’, firma contrato com determinado fornecedor ou prestador de serviço, para empenho e pagamento no ano ‘A+1’. Nesse cenário, mesmo não dispondo de autorização orçamentária suficiente (dotações), o serviço é executado ou o bem fornecido no ano ‘A’. Porém, a emissão do empenho somente ocorrerá após a disponibilização do orçamento, o que, no caso hipotético, se dará no ano ‘A+1’. Nesse contexto, a despesa somente será empenhada em ‘A+1’ e registrada no Elemento 92 - DEA, por se referir a compromissos cujo fato gerador se deu em exercício já encerrado.”

Além disso, a LRF impõe que as despesas criadas ou incrementadas devem estar adequadas ao orçamento e equipara à operação de crédito expressamente vedada a assunção de obrigação para pagamento a terceiros sem autorização.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

(...)

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

(...)

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

(...)

IV - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços.

Diante de todas essas disposições do ponto de vista jurídico e orçamentário, os exames de auditoria realizados apontaram disfunção na execução das despesas do INSS. A tabela 2, abaixo, apresenta um resumo da condição encontrada em 44 processos examinados, cujos valores foram empenhados abaixo do mínimo necessário para quitar as despesas assumidas no exercício de origem.

Tabela 2– Resumo da Condição Encontrada

Condição	Quantidade de casos identificados	Representação percentual sobre o total de 120 processos analisados	Materialidade em termos financeiros em relação à amostra analisada (120 processos – R\$ 52.427.640,98)	Materialidade em termos financeiros em relação à amostra analisada (118 processos – R\$ 10.105.600,66)
Falta de orçamento para pagar a despesa em “época própria” (ano do fato gerador da despesa) reconhecido explicitamente pela Administração.	26	21,67%	3,72%	19,29%
Falta de empenho para pagar parcelas mensais previstas em que deveria haver o desembolso financeiro do INSS ao credor sem saneamento até o fim do ano do fato gerador da despesa.	18	15%	2,42%	12,57%
Total	44	36,67%	6,14%	31,86%

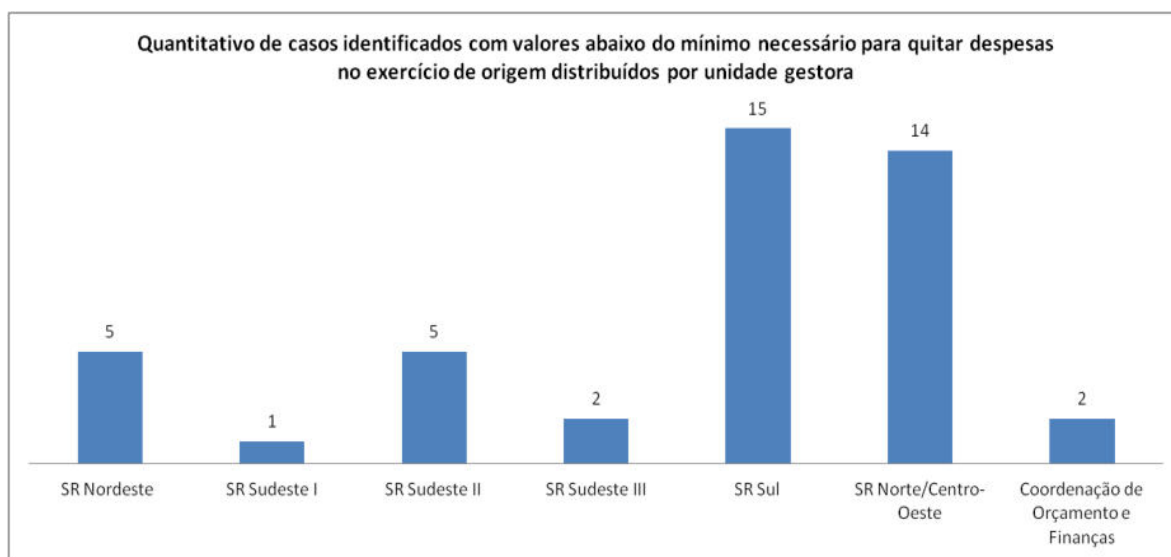
Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

Os resultados dessa avaliação foram consolidados e neles foram inclusos tanto as despesas contratadas, quanto as despesas sem contratação formal (reconhecimento de dívida).

Na tabela 2, observa-se que a materialidade das notas de empenho com disfunções atinge 6,14% quando calculada em relação ao total de 120 processos analisados. Contudo, cabe destacar que duas notas de empenho da amostra⁴ representam cerca de 80,72% do valor total empenhado que foi objeto de avaliação (R\$ 52.427.640,98). Essa concentração da materialidade financeira em apenas dois dos 120 elementos da amostra gera uma distorção estatística na avaliação do conjunto de dados. Para corrigir tal distorção, uma estratégia é fazer a avaliação das variáveis descritivas excluindo os pontos responsáveis pela distorção⁵. Ao fazer isso na amostra analisada, excluindo os processos referentes a essas duas notas de empenho referidas anteriormente, é possível verificar que a representatividade financeira dos pagamentos efetuados para saldar débitos, sem suporte orçamentário no ano originário da despesa, atinge o patamar de 31,86% do valor empenhado no conjunto de 118 processos.

Em relação a esses 44 casos em que foram identificados valores empenhados abaixo do mínimo necessário para quitar despesas no exercício de origem, a figura 1 demonstra um resumo da ocorrência verificada por Unidade Gestora (UG).

Figura 1- Resumo de casos identificados com valores abaixo do mínimo necessário para quitar despesas no exercício de origem por UG



Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

Desses 44 casos, observou-se insuficiência orçamentária para pagar a despesa em época própria em 26 deles, e a falta de empenho para pagar parcelas mensais previstas em que deveria haver o desembolso financeiro do INSS ao credor no ano do fato gerador da despesa em 18 deles.

Para os 26 processos (21,67%) em que foi identificada insuficiência orçamentária para pagar a despesa em época própria, as constatações foram obtidas pelas justificativas que a unidade

⁴ 2022NE000432, com valor de R\$ 37.949.062,09, e 2022NE000419 com valor de R\$ 4.372.978,23.

⁵ Procedimento recomendado quando o conjunto de dados apresenta elementos isolados que distorcem significativamente a média (Reis, E.A., Reis I.A. (2002) Análise Descritiva de Dados. Relatório Técnico do Departamento de Estatística da UFMG. Disponível em: <https://www.est.ufmg.br/portal/wp-content/uploads/2023/01/RTE-02-2002.pdf>. Último acesso em 18.10.2023)

auditada apresentou explicitamente durante a dinâmica dos procedimentos efetuados para os pagamentos, complementadas pelas observações feitas em consultas ao Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi).

Para os 18 processos (15%) em que foi identificada a falta de empenho para pagar parcelas mensais previstas em que deveria haver o desembolso financeiro do INSS ao credor no ano do fato gerador da despesa, as constatações foram obtidas por meio de consulta ao SIAFI.

Portanto, os serviços tiveram sua prestação autorizada e o INSS não efetivou empenhos suficientes para honrar a contrapartida aos terceiros no momento devido ou pelo menos dentro do exercício de origem. Essa situação se perpetuou até o fim dos respectivos exercícios originários, não permitindo assim suas inscrições em Restos a Pagar (RP), sobrecarregando a conta destinada para DEA em ano posterior, conseqüentemente, afetando orçamentos de exercícios subsequentes.

As possíveis causas para as disfunções encontradas estão relacionadas ao contingenciamento orçamentário que a Administração Pública tem enfrentado nos últimos anos e à insuficiência de controles para planejar, avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão.

O contingenciamento orçamentário foi evidenciado a partir da apresentação por parte do INSS das diversas tratativas realizadas para busca de créditos adicionais suplementares.

Já a insuficiência de controles observada foi evidenciada a partir do fato de a autarquia não conseguir precisar, quando indagada, quais foram e quanto representaram em moeda corrente os valores que o INSS deixou de pagar nos anos 2020, 2021 e 2022. Nessa oportunidade, a unidade auditada apresentou apenas parte dos débitos. Foram mencionados na resposta apenas os dados registrados em reconhecimento de passivo na situação: “apropriação de fornecedores e contas a pagar sem suporte orçamentário” (transação LPA 303 do Siafi-Web). Restou uma lacuna em relação ao que deixou de ser pago em época própria e que não foi inscrito em RP, transformando-se em DEA posteriormente (transação LPA 330 do Siafi-Web), demonstrando assim uma fragilidade em relação à ciência e ao controle sobre os valores devidos a terceiros que ainda não foram pagos.

As conseqüências dessas práticas podem levar à intempestividade na quitação das obrigações, ao comprometimento da execução orçamentária e financeira de anos subsequentes para tratar despesas de exercícios já encerrados e à eventual assunção de obrigações sem o devido lastro orçamentário para o pagamento de serviços, o que é vedado por lei e pela CF. Se nenhuma providência for adotada para otimizar a execução dos recursos públicos no INSS, a necessidade para as ações orçamentárias voltadas para a sua administração e para a sua manutenção só tendem a aumentar, ao passo que as disponibilidades em dotação não acompanham o mesmo ritmo de crescimento. Logo, esse fato traria prejuízos à qualidade do serviço fim prestado pela entidade à população diante da precariedade que alcançaria as condições de atendimento.

Sendo assim, a avaliação realizada, permitiu verificar, em síntese, que 36,67% dos casos examinados apresentou disfunção relativa a valores empenhados abaixo do mínimo necessário para quitar despesas assumidas no exercício de origem, o que equivale a uma

movimentação financeira de R\$ 3.220.017,43, cerca de 31,86% dos valores examinados após os ajustes efetuados para afastar os valores de empenho destoantes do conjunto de dados.

1.2. Disfunções no reconhecimento de despesas de exercícios anteriores por enquadramento legal inadequado, falta de apresentação de enquadramento legal nos processos administrativos que suportaram os pagamentos e reconhecimento de DEA sem cobertura contratual (Reconhecimento de Dívida).

A Lei nº 4.320/1964 ampara algumas situações como excepcionais que não foram empenhadas em época própria e permite o seu reconhecimento sob a forma de DEA, com o seu pagamento após o ano originário, na intenção de se evitar o enriquecimento sem causa da administração.

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

A regulamentação da DEA, atualmente, está presente no Decreto nº 93.872, de 23.12.1986.

Art. 22. § 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Por se tratar de situações excepcionais que envolvem direitos patrimoniais de terceiro, no caso, o credor, esse ato administrativo deve ser motivado com fatos e fundamentos jurídicos em obediência ao disposto no art. 50, I, da Lei nº 9.784, de 29.01.1999.

Ademais, a motivação abrange a disposição legal a ser usada para fundamentar o pagamento de DEA, devendo estar em harmonia com a documentação usada para instruir o processo administrativo, visando a transparência nas ações, diante do seu caráter excepcional.

Por essa razão, foram realizados exames de auditoria, com o intuito de avaliar as justificativas apresentadas pela gestão para motivar o ato e as respectivas fundamentações legais usadas nos pagamentos. Os resultados obtidos evidenciaram falhas no reconhecimento de DEA, conforme condições apresentadas na tabela 3.

Tabela 3 – Resumo da condição encontrada nos processos avaliados

Condição	Quantidade de casos identificados	Representação percentual sobre o total de processos analisados
Processos referentes a despesas sem cobertura contratual (Reconhecimento de Dívida), cujo reconhecimento da despesa não foi compatível com nenhuma das três hipóteses previstas para se pagar DEA, nos termos do art. 37 da Lei 4.320/1964.	30	25%
Processos com enquadramento legal informado incompatível com a documentação anexada, isto é, comprovantes anexados para justificar o pagamento não foram compatíveis com a hipótese do art. 37 da Lei nº 4.320/1964.	31	25,83%
Processos sem registro de enquadramento legal, isto é, instrução sem o formulário DEA-OFC e sem qualquer outro documento que evidenciasse a fundamentação legal adotada para o reconhecimento da despesa.	20	16,67%

Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

É importante destacar que o resumo contido na tabela 3 relacionou os erros identificados na aplicação do teste, sendo que alguns processos apresentaram mais de uma disfunção.

Considerando a estruturação do processo de trabalho com controles praticamente centrados em procedimentos manuais (conferências e aprovações hierárquicas), avalia-se que a possível causa para as disfunções encontradas estão relacionadas à insuficiência desses mecanismos para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão.

Como consequência, as falhas observadas afetam a transparência das ações para o reconhecimento de DEA, devido a inadequação com a norma vigente.

Logo, a avaliação realizada evidenciou despesas sem cobertura contratual (Reconhecimento de Dívida), cujo reconhecimento não foi compatível com nenhuma das três hipóteses previstas para se pagar DEA, nos termos do art. 37 da Lei 4.320/1964; enquadramento legal informado incompatível com a documentação anexada, isto é, comprovantes arquivados para justificar o pagamento não foram compatíveis com a hipótese do art. 37 da Lei nº 4.320/1964 usada; e, ausência de registro de enquadramento legal, isto é, instrução processual sem o formulário DEA-OFC (documento que informa o enquadramento orçamentário da despesa) e sem qualquer outro documento que evidenciasse a fundamentação legal adotada para o reconhecimento da despesa.

Essas disfunções identificadas indicam fragilidade nos controles implementados para mitigar o risco de se reconhecer e de se pagar DEA de modo não compatível com a legalidade.

2. Inadequação na instrução processual e intempestividade no pagamento de DEA.

2.1 - A formalização processual não atendeu aos requisitos mínimos previstos no MCASP e às orientações estabelecidas pelo INSS para o pagamento de despesas de exercícios anteriores.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição, ano 2022, Parte I, item 4.8, estabelece os elementos mínimos necessários para o reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas de exercícios anteriores pela autoridade competente, sendo eles:

- a. Identificação do credor/favorecido;
- b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
- c. Data de vencimento do compromisso;
- d. Importância exata a pagar;
- e. Documentos fiscais comprobatórios;
- f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
- g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

Além disso, o Manual de Orçamento, Finanças e Contabilidade (MOFC) - PARTE I - CAPÍTULO VIII - Despesas de Exercícios Anteriores, revogado pela Portaria PRES/INSS nº 1.432, de 28.03.2022⁶, estabelece como necessários à instrução dos processos para fins de reconhecimento e autorização de pagamento das despesas de exercícios anteriores, os seguintes elementos:

- I- Número do processo, nome do credor, importância a pagar;
- II- Natureza e data de origem ou superveniência da despesa;
- III- Cópia dos documentos comprobatórios da liquidação da despesa;
- IV- Causa da inobservância do empenho prévio da despesa e/ou de seu não processamento em tempo hábil;
- V- Indicação do nome do ordenador da despesa à época do fato gerador do compromisso;
- VI- Aprovação expressa do atual ordenador de despesa;
- VII- Enquadramento orçamentário da despesa (PT/PI/ND).

De acordo com o padrão estabelecido pelo INSS, os elementos indicados deverão ser informados por meio dos seguintes formulários, que também estão referenciados no capítulo "Pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores – DEA" do Caderno de Fluxos de Logística, aprovado pela Portaria DIROFL/INSS nº 729, de 02.08.2022:

⁶ Porém, segundo a área auditada os normativos que o fundamentavam continuavam em vigor e grande parte dos procedimentos não foram alterados, conforme Registro da Reunião de Abertura da Ação, realizada em 04.04.2023.

- a. DEA Requerente: informa o número do processo, nome do credor, importância a pagar, causa da inobservância do empenho prévio da despesa e/ou de seu não processamento em tempo hábil e indicação do nome do ordenador da despesa à época do fato gerador do compromisso;
- b. DEA OFC: informa o enquadramento orçamentário da despesa (PT/PI/ND);
- c. DEA Ordenador: informa a aprovação expressa do atual ordenador de despesa.

Apesar do padrão estabelecido pelo MCASP e pelo INSS (MOFC-I-VIII- Despesas de exercícios anteriores e Fluxograma DEA, estabelecido pela PT DIROFL/INSS nº 729/2022), observaram-se falhas relativas à formalização processual nos resultados obtidos a partir da análise dos 120 processos de despesas de exercícios anteriores, conforme detalhamento constante na tabela 4 abaixo:

Tabela 4 - Detalhamento das falhas identificadas

Condição	Quantidade de falhas identificadas	Representatividade percentual sobre o total de processos analisados
Ausência do formulário DEA requerente assinado pelo emissor e chefia do emissor ou apenas pela chefia da área	42	35%
Ausência de motivação pela qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria	66	55%
Ausência da Nota Fiscal/Fatura da despesa anexada ao processo	19	15,83%
Ausência do formulário DEA OFC assinado pela chefia da DIOFC	43	35,83%
Ausência do formulário DEA ordenador assinado pelo ordenador de despesas	35	29,17%
Ausência de ateste quanto à efetiva prestação do serviço, certificando que o credor cumpriu a obrigação.	25	20,83%

Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

Como se extrai da tabela 4, acima, em 55% dos processos examinados, verificou-se a ausência de motivação pela qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria, e em 35,83%, observou-se a ausência do formulário DEA-OFC preenchido e assinado, deixando-se de indicar o enquadramento da despesa. A importância de tais elementos foi registrada pela própria área auditada em resposta à Solicitação de Auditoria nº 35014.110155/2023-83/202311001: “[...] o registro dos documentos, o enquadramento da despesa e a apresentação de justificativa no processo são mais importantes do que seguir um fluxo específico, desde que sejam observados os procedimentos estabelecidos no Manual SIAFI - Macro função 021140.”⁷

Do ponto de vista das UG, conforme detalhado no Anexo I, é possível observar que as Superintendências Regionais (SR) Sul e Norte/Centro-Oeste são as que apresentaram maiores índices de desconformidades nos processos de DEA em relação ao total de 230 desconformidades identificadas. Na primeira foram identificados 34,78% de

⁷ Despacho SEI nº 1159814, resposta ao item 1.1.

desconformidades nos processos de DEA e, na segunda, 29,13%. A desconformidade mais recorrente na SR Sul foi a ausência do formulário DEA OFC assinado pela chefia da área (25 casos em 29 processos analisados, isto é, 86,21%). Já na SR Norte/Centro-Oeste o que foi mais recorrente foi a ausência de motivação pela qual as despesas não foram empenhadas ou pagas em época própria (21 casos em 32 processos analisados, ou seja, 65,63%). Assim, para esse conjunto de processos, o fluxo não foi cumprido conforme estabelecido pelo MCASP e pelo INSS, fragilizando a atuação dos controles instituídos.

Como destacado na resposta à Solicitação de Auditoria (SA) nº 35014.110155/2023-83/202311001, não há um parâmetro de eficácia para o processo de trabalho de pagamentos de DEA no INSS. Contudo, nessa mesma manifestação, a Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade (CGOFC) destacou que a expectativa em relação a esse processo de trabalho é o atendimento das previsões legais inclusive na formalização da documentação:

É fundamental lembrar que o reconhecimento e o pagamento de despesas de exercícios anteriores no INSS são procedimentos regulamentados por lei, que demandam a identificação da despesa correspondente, a aprovação do ordenador de despesas, a verificação da disponibilidade orçamentária, os ajustes contábeis e o pagamento por meio de ordem bancária. É crucial que essas atividades sejam realizadas com rigor, visando garantir a legalidade e a transparência das ações do INSS. (alínea c do item 1.2 do Despacho SEI nº 11519814)

Portanto, considerando que, nos termos do §4º do art. 10º da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, as operações de um órgão ou entidade serão eficazes quando cumprirem metas de acordo com o estabelecido no planejamento das ações, os procedimentos realizados nos processos analisados não foram realizados de forma eficaz, já que não se atingiu a expectativa de atendimento das previsões legais de formalização para aproximadamente 31,94%⁸ dos processos analisados.

Em que pese os procedimentos serem realizados nos sistemas SEI, OFCWeb e Siafi, não há automatização e integração entre eles a ponto de assegurar que o processo eletrônico esteja instruído com os documentos que motivaram as transações nos demais sistemas. Também não se verificou, por exemplo, no fluxo de trabalho adotado antes do Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores, aprovado pela Portaria Conjunta DIROFL/CGOFC/INSS nº 4, de 01.09.2023, um checklist e um responsável por atestar a regularidade da instrução processual. Sendo assim, atribui-se como causa para as falhas encontradas a falta de definição de estratégia de controle para direcionar a atuação da gestão com relação a supervisão da instrução processual, assim como o baixo grau de automação.

Como consequência, pode ocorrer o reconhecimento de despesas sem a documentação e as avaliações exigidas pelo MCASP e pela legislação vigente, repercutindo, em último nível, em prejuízo a transparência pública, devido a registros orçamentários (emissão de empenho) e contábeis sem suporte documental adequado.

⁸ Valor obtido através da média de % de desconformidades

Com isso, conclui-se que os controles instituídos no processo de trabalho de DEA (formulários-padrão, segregação de função, aprovação hierárquica) apresentam fragilidades e não estão sendo suficientes para assegurar que os processos sejam instruídos com os elementos mínimos elencados pelo MCASP, conforme detalhado no Anexo I deste relatório.

2.2 - Pagamento intempestivo das despesas de exercícios anteriores.

O Manual do SIAFI, na Macrofunção 020352. Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), item 3.1.3, prevê que a execução de despesas sob o amparo do art. 37 da Lei nº 4.320/1964, deve se dar em caráter de exceção, e não como regra, e que os atos necessários ao reconhecimento da despesa, bem como a decisão administrativa pertinente, devem ser consignados em processo administrativo regido em conformidade com a Lei 9.784/1999. Destaca que o artigo 49 da referida Lei prevê que após a conclusão da instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de 30 (trinta) dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

Já o Manual de Orçamento, Finanças e Contabilidade (MOFC)⁹ - PARTE I - CAPÍTULO XIV – Rotinas de Execução Orçamentária, item 8.1, estabelece que a área de OFC, quando do pagamento em atraso, deverá registrar, por meio de despacho anexo à autorização de pagamento, os motivos que deram causa ao pagamento em atraso. Além disso, a Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 05, de 26.05.2017, em seu item 5.1 do Anexo XI, estabelece que na hipótese de pagamento de juros de mora e demais encargos por atraso, os autos devem ser instruídos com as justificativas e motivos e submetidos à apreciação da autoridade competente.

Em que pese as previsões normativas, após os testes de auditoria aplicados, verificou-se as seguintes situações:

- a) 3 processos sem pagamento concluído, sendo que um destes, referente à Gerência Executiva do INSS em Maceió, vinculada à SR Nordeste (SRNE), já se encontra instruído, com a despesa de exercício anterior inscrita em RP e disponibilidade orçamentária atestada, porém pendente de pagamento desde 26.12.2022;
- b) O tempo médio apurado entre a abertura dos procedimentos DEA e o pagamento da despesa¹⁰ foi de 55,63 dias, sendo que, em 26,72% dos processos examinados, o prazo para pagamento foi superior a essa média;
- c) 43,10% dos processos foram concluídos com mais de 31 dias da data de abertura do processo ou do pedido do credor.

Em relação a esses prazos, cabe destacar que foi necessário realizar um ajuste para cálculo do tempo médio apurado entre a abertura dos procedimentos DEA e o pagamento da despesa, pois um único processo referente ao pagamento de encargos por atraso dos pagamentos do Contrato nº 03/2004 da DIROFL, no período de 13.02.2004 a 12.08.2005, tramitou por 4.252

⁹ O MOFC foi revogado pela Portaria PRES/INSS nº 1.432, de 28.03.2022, porém, segundo a área auditada os normativos que o fundamentavam continuavam em vigor e grande parte dos procedimentos não foram alterados, conforme Registro da Reunião de Abertura da Ação, realizada em 04.04.2023.

¹⁰ Não foi aferido o lapso temporal entre a ciência do pedido/direito do credor pelo Instituto e a abertura dos procedimentos para o pagamento

dias até a quitação da despesa. Em virtude desse lapso temporal, os resultados estavam sendo distorcidos significativamente, de forma que, para uma análise estatística mais condizente com as características do conjunto, foi necessário excluir esse processo do cálculo do tempo médio. Contudo, dada a relevância da materialidade financeira desse pagamento referente ao Contrato nº 03/2004 (R\$ 41.352.141,56 ou 78,87% do total examinado) e o seu atraso na conclusão, as informações detalhadas sobre esse caso estão registradas no Anexo II deste relatório.

Na tabela 5 abaixo, consta o detalhamento do tempo de conclusão dos processos por UG e por faixa de tempo, considerando os 116¹¹ processos analisados que tiveram o pagamento concluído e que estão com documentos anexados em processos no SEI. Observa-se que 56,89% dos pagamentos foram concluídos em até 30 dias da abertura do processo DEA, sendo SR Norte/Centro-Oeste (SRNCO), SR Sul (SRSUL) e SR Sudeste II (SRSE2) as que mais efetuaram pagamento nesse intervalo de tempo. Por outro lado, a SRNE, SRSUL e SRNCO foram responsáveis por 74,19% dos 31 pagamentos efetivados com mais de 56 dias de espera (25,80%, a SRNE e SRSUL, e 22,58%, a SRNCO).

Tabela 5 – Tempo entre abertura dos procedimentos DEA e pagamento por UG

Unidade Gestora Código	Unidade Gestora Nome	Total de processos analisados	0 - 30 dias (Prazo legal)	31 – 55 dias (Abaixo ou igual à média apurada)	+ 56 dias (Acima da média apurada)
512006	Coordenação de Orçamento e Finanças	11	6	4	1
510178	Superintendência Regional Sudeste I	13	7	4	2
510180	Superintendência Regional Sudeste II	19	12	4	3
510350	Gerência Executiva Vitória/ES	1	0	0	1
512074	Superintendência Regional Sudeste III	2	1	0	1
510181	Superintendência Regional Sul	29	18	3	8
510677	Superintendência Regional Nordeste	11	2	1	8

¹¹ As avaliações de tempestividade não puderam ser aplicadas aos 120 processos da amostra e sim a 116 processos porque três processos apesar de aguardar há mais de 56 dias, não tiveram o pagamento efetivado até a data de conclusão dos testes e, em um processo da SRNCO, não constavam os documentos relativos à data de abertura dos processos/procedimentos para o pagamento da despesa DEA, o que impossibilitou o cálculo.

Unidade Gestora Código	Unidade Gestora Nome	Total de processos analisados	0 - 30 dias (Prazo legal)	31 – 55 dias (Abaixo ou igual à média apurada)	+ 56 dias (Acima da média apurada)
510678	Superintendência Regional Norte/Centro-Oeste	30	20	3	7
Total		116	66	19	31

Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

Com isso, considera-se como causa para as falhas observadas a insuficiência de controles para planejar, avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, uma vez que o Instituto não possui um mapeamento da força de trabalho ideal e real para a realização dos procedimentos diários de execução orçamentária, financeira e contábil, além da ausência da definição de prazos para cada fase das atividades e de parâmetros de eficiência, eficácia e economicidade para o processo de despesas de exercícios anteriores, conforme evidenciado.

Em consequência disso, pode haver incidência de encargos moratórios por atraso no pagamento, com repercussão financeira em desfavor do erário. Salienta-se que, em 21,66% dos processos analisados, houve o pagamento de encargos moratórios, totalizando R\$ 20.658.988,20. Conforme detalhado no Anexo II deste relatório, o atraso de um único pagamento totalizou o montante de R\$ 20.609.194,28 em encargos moratórios, o que corresponde a 99,76% do total pago a esse título na amostra examinada. Apesar da materialidade financeira envolvida nesse caso e das disposições do PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU, de 23.12.2012, não se verificou, na documentação analisada, manifestação da autoridade responsável quanto à necessidade ou não de apuração de responsabilidade, em relação a eventual prejuízo ao erário.

Além disso, em 62,96% dos processos em que houve acréscimo do valor principal por atraso na quitação do débito, não se identificou o registro pela área de OFC dos motivos que deram causa ao pagamento intempestivo.

Assim, considerando a ausência de parâmetro de eficácia definido pelo INSS para o processo de trabalho de DEA e, em consequência, a aplicação do prazo de 30 dias para decidir¹², disposto no art. 49 da Lei 9.784/1999, avalia-se que os procedimentos não foram realizados de forma tempestiva, implicando em pagamento de encargos por atraso. Além disso, o tempo médio apurado entre a abertura do processo/procedimentos DEA e o pagamento da despesa foi de 55,63 dias e o percentual de processos concluídos com mais de 31 dias da data de abertura do processo ou do pedido foi de 43,10%.

¹² Conforme item 3.1.3 da Macrofunção SIAFI 020352: “3.1.3. Portanto, a execução de despesas sob o amparo do art. 37 da Lei nº 4.320, de 1964, regulamentado pelo art. 22 do Decreto nº 93.872, de 1986, deve se dar em caráter de exceção, e não como regra, devendo os atos necessários ao reconhecimento da respectiva obrigação, bem como a decisão administrativa pertinente, serem consignados em processo administrativo regido de acordo com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.”

3. Inconsistência na emissão de empenhos e pagamentos e no registro contábil relativos às despesas de exercícios anteriores.

O MCASP, 9ª edição, ano 2022, Parte II, item 19.2, estabelece quais são os registros patrimoniais decorrentes das despesas orçamentárias de exercícios anteriores. Inclusive, no item 19.2.3, orienta que nos casos em que a despesa abranja mais de um exercício, a parcela da despesa correspondente ao exercício anterior deverá ser registrada como DEA, mas a despesa referente ao exercício corrente constitui despesa orçamentária do ano.

Detalhando os procedimentos operacionais relativos ao pagamento de DEA, a Macrofunção do SIAFI 020352 - Despesas de Exercícios Anteriores dispõe que:

2.2.2. A execução orçamentária deste tipo de despesa deve ser registrada no elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, conforme estabelecem o art. 37 da Lei nº 4.320, de 1964, e a Portaria Conjunta STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, divulgada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 103, de 5 de outubro de 2021.

[...]

2.2.5. Não é permitida a execução de despesas de que trata o art. 37 da Lei nº 4.320, de 1964, regulamentado pelo art. 22 do Decreto nº 93.872, de 1986, em outras dotações orçamentárias que não aquelas destinadas especificamente a atender despesas de exercícios anteriores, sob pena de se infringir os citados dispositivos, bem como o art. 167, incisos I e II, da Constituição Federal de 1988, e o art. 73 do Decreto-Lei nº 200, de 1967.

Em resposta à Solicitação de Auditoria nº 35014.110155/2023-83/202311001, emitida em 27.04.2023, a Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade assim se manifestou a respeito do pagamento de juros:

3.2. Se há o registro do montante dos valores eventualmente pagos a título de juros e multas incorridos em decorrência de atrasos na quitação de despesas de exercícios anteriores. (Em caso positivo, disponibilizar o relatório ou a extração de dados).

Resposta: Com base na normatização contábil e financeira aplicável aos órgãos públicos federais, é necessário registrar e controlar adequadamente os valores de multas e juros eventualmente pagos em decorrência de atrasos na quitação de despesas de exercícios anteriores. No entanto, é importante ressaltar que esses valores podem onerar o exercício corrente ou serem classificados na conta 92, conforme determinado pelo Manual SIAFI - Macro Função 021140. Com base na extração do Tesouro, realizada por meio do passo a passo (SEI nº [11552068](#)), foi possível identificar os valores correspondentes a essas despesas, apresentados na tabela abaixo:

[...]

Além disso, a Macrofunção 021140 prevê que as despesas devem ser reconhecidas no momento do fato gerador, de forma a atender ao Regime da Competência:

[...]

5.3 - Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com

elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores, em cumprimento a Portaria Interministerial STN/SOF n 163/01 e ao art. 37 da Lei n 4.320/64, que dispõe: Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processados na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.
[...]

Portanto, mesmo no caso de juros, multa e correção monetária se deve observar a competência do fato gerador, sendo que todos os pagamentos realizados em exercício posterior à ocorrência do fato exigem o enquadramento no elemento 92 para atender as regras orçamentárias e assegurar a regularidade dos registros contábeis.

O teste aplicado consistiu em verificar se, no ano de 2022, houve pagamentos de DEA sem o adequado enquadramento orçamentário. Para tal foram analisadas individualmente 129 OB, a partir de consultas aos sistemas Siafi, OFCWeb e SEI, tendo sido confirmadas falhas no enquadramento da despesa em 44 delas (34% do total analisado). Essas falhas se referiram:

- a. ao pagamento, em 2022, de despesas do exercício de 2021 sem a utilização do elemento de despesa 92, em 27 OB (20,93% do total), das quais 14 se referem ao pagamento da competência dezembro/2021.
- b. ao pagamento de despesa de 2022 por meio de empenho de DEA, em 3 OB (2,32% do total).
- c. ao pagamento de juros, multa e correção monetária e tributos referente a exercício anterior sem a utilização do elemento de despesa 92, em 14 OB (10,85% do total).

Em relação às Unidades Gestoras, essas falhas estão distribuídas conforme Tabela 6, abaixo:

Tabela 6 - Distribuição de OB com falha por UG

Unidade Gestora Código	Unidade Gestora Nome	Quantidade OB Analisadas	Quantidade de OB com falhas	Percentual de OB com falhas
512006	Coordenação de Orçamento e Finanças	8	2	25%
510178	Superintendência Regional Sudeste I	36	0	0%
510180	Superintendência Regional Sudeste II	20	12	20%
512074	Superintendência Regional Sudeste III	9	9	100%
510181	Superintendência Regional Sul	40	15	38%
510677	Superintendência Regional Nordeste	7	2	29%
510678	Superintendência Regional Norte / Centro – Oeste	7	2	29%
511832	Gerência Executiva Divinópolis	1	1	100%
511843	Gerência Executiva Montes Claros	1	1	100%
Total		129	44	34%

Fonte: Elaboração própria a partir do resultado dos testes

Nesses termos, os resultados obtidos demonstram que é possível efetuar o pagamento de DEA como despesa de exercício corrente, contrariando as regras orçamentárias e gerando distorções nas informações contábeis da autarquia. Observa-se que o processo de pagamento da despesa tem como controle a conferência do servidor que atesta o serviço e emite a AP, da chefia da unidade responsável pela emissão da AP, do ordenador de despesa e da área de OFC, responsável pela emissão da OB. Contudo, não se verificou mecanismo sistêmico apto a alertar ou impedir a emissão de AP ou OB de despesa de exercício anterior no ano corrente sem a devida formalização.

Assim, para as desconformidades encontradas, foi considerado como causa o fato de os controles instituídos serem dependentes de ação manual (conferências e autorizações), assim como, insuficiência de instruções formalizadas, pois à época dos pagamentos não havia manual de rotinas vigentes no INSS¹³.

Como consequência disso, ocorreram distorções dos controles de acompanhamentos dos gastos, dificultando a correta identificação dos pagamentos, e pagamentos de DEA como despesa de exercício corrente, contrariando as regras orçamentárias e prejudicando a conformidade dos registros contábeis.

Diante dos dados apresentados, evidenciou-se que é possível efetivar o pagamento de DEA em desconformidade com as previsões do MCASP e com as macrofunções do SIAFI 020352 e 021140. A identificação de falhas em 34% das OB analisadas indica a existência de fragilidade de controles no processo de trabalho no que se refere ao tratamento do risco de pagamento de despesas em desacordo com as regras orçamentárias.

¹³ Em setembro de 2023, foram aprovados o Guia Prático da Rotina de Execução Orçamentária e Financeira no INSS (Portaria Conjunta CGOFC/DIROFL/INSS nº 5, de 28 de setembro de 2023) e o Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores (Portaria Conjunta CGOFC/DIROFL/INSS nº 4, de 1º de setembro de 2023). Além disso, a orientação sobre o Regime de Competência nas Autorizações de Pagamento, data de 24.04.2022, Ofício SEI Circular nº 11/2022/CGOFC/DIROFL-INSS.

RECOMENDAÇÕES

Considerando os achados expostos, recomenda-se:

À Diretoria de Orçamento, Finanças e Logística (DIROFL):

Recomendação 1: Instituir mecanismos gerenciais de controles, de modo a assegurar:

- a) monitoramento das despesas em cada etapa (empenho, liquidação e pagamento);
- b) acompanhamento e gestão das despesas que deverão ser inscritas em Restos a Pagar;
- c) conhecimento do volume global das despesas não quitadas no exercício e os respectivos motivos.

Achados nº 1.1 e 1.2.

Recomendação 2: Aperfeiçoar os controles instituídos pelo "Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores", aprovado pela Portaria Conjunta DIROFL/CGOFC/INSS nº 4/2023, para:

- a) inserção de um campo no "Anexo I - Checklist da Instrução Processual", em que seja possível registrar a conclusão pela conformidade ou não da instrução processual;
- b) alteração do fluxo de pagamentos de DEA, estabelecendo a necessidade de inclusão do "Anexo I - Checklist da Instrução Processual" ou de sua referência SEI no OFCWeb para emissão da AP;
- c) definição de prazos e indicadores para monitoramento da eficácia, eficiência e tempestividade do fluxo de DEA;
- d) implementação de controle, a exemplo de trava no sistema OFCWeb, que impeça a emissão da AP sem o devido preenchimento e sem a inserção dos Anexos I e III do Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores;
- e) implementação de controle, a exemplo de trava e/ou alerta no sistema OFCWeb, que evite a emissão de AP para pagamento de DEA como despesa de exercício corrente.

Achados nº 2.1, 2.2 e 3

Recomendação 3: Complementar a instrução do processo DEA, referente ao Contrato nº 03/2004 da DIROFL, avaliando as determinações contidas no item 80 PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU.

Achado nº 2.2

CONCLUSÃO

Os exames de auditoria permitiram avaliar a regularidade do reconhecimento da despesa de exercício anterior, no ano de 2022, relativas à aquisição de serviços pelo INSS, sob os aspectos de eficácia dos procedimentos e da conformidade com os normativos vigentes e com os registros orçamentários, financeiros e contábeis, utilizando uma amostra composta por 120 processos administrativos e outra com 129 Ordens Bancárias de despesas correntes pagas em 2022, porém com algum indicativo relativo a exercício anterior.

Em resposta às questões de auditoria que direcionaram os trabalhos, os resultados obtidos demonstraram:

- a) reconhecimento de DEA no ano de 2022 não compatível com as situações previstas na legislação vigente em parte dos 120 processos analisados: 36,67% das despesas não foram pagas em época própria por insuficiência de orçamento no exercício do seu fato gerador; 42,50% deixaram de atender a legislação vigente por enquadramento legal inadequado (documentação anexada ao processo não compatível com a hipótese do art. 37 da Lei 4.320/1964 utilizada para justificar o pagamento) ou por falta de apresentação desse enquadramento legal e 25% se referiam a reconhecimento de DEA para despesas sem cobertura contratual (reconhecimento de dívida);
- b) processos DEA com falhas de formalização e pagamentos não realizados de forma eficaz: 85,83% dos 120 processos analisados deixaram de contemplar algum dos elementos mínimos previstos no MCASP 9ª edição, ano 2022, Parte I, item 4.8, e às orientações estabelecidas pelo INSS, bem como 43,10% dos pagamentos DEA foram intempestivos, sendo prazo médio de espera até a quitação da despesa de 55,63 dias contados da formalização dos procedimentos;
- c) Inconsistência na emissão de empenhos e pagamentos e no registro contábil: em 34% da amostra de 129 OB analisadas, foram identificados casos nos quais a quitação da despesa de exercício anterior ocorreu como despesa de exercício corrente (não utilização do elemento de despesa 92, conforme prevê Macrofunção do SIAFI 020352) e casos em que a despesa de exercício corrente foi paga como DEA.

No que tange à insuficiência de orçamento no exercício do fato da despesa, as evidências obtidas permitiram identificar, como uma das causas, o contingenciamento orçamentário-financeiro, ocasionando a assunção de obrigação sem saldo orçamentário para pagamento de serviços, o comprometimento da execução orçamentária e financeira e a quitação das obrigações intempestivamente, após o exercício do fato gerador.

Já com relação ao reconhecimento inadequado da DEA, a formalização inadequada dos processos DEA, intempestividade no pagamento DEA e inconsistência na emissão das notas de empenho e dos pagamentos e no registro contábil, verificou-se que as causas estão relacionadas à insuficiência de controles e ao baixo grau de automação. Em consequência

disso, verificaram-se: inadequação com a norma; prejuízo à transparência pública, devido a registros contábeis sem suporte documental adequado; prejuízo ao erário em decorrência de encargos moratórios por atraso no pagamento; e distorções nas informações contábeis.

Assim, foram emitidas recomendações que visam a definição de mecanismos de controle para gerenciamento efetivo de despesas oriundas de serviços prestados e o aperfeiçoamento dos controles instituídos pelo "Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores", aprovado pela Portaria Conjunta DIROFL/CGOFC/INSS nº 4/2023, para a implementação de novos controles. Espera-se com isso a melhoria na execução orçamentária e na instrução processual, garantindo que os recursos sejam empregados conforme previsão legal. Além disso, que as demonstrações contábeis estejam compatíveis com as normas de contabilidade, gerando informações completas nos demonstrativos exigidos pela LRF.

Por outro lado, não foi emitida recomendação concernente ao “contingenciamento orçamentário-financeiro”, por se tratar de tema que foge da governança do INSS, por envolver órgãos externos.

Considerando ainda situação pontual observada no processo DEA, referente ao Contrato nº 03/2004 da DIROFL, bem como o pagamento de um montante de R\$ 20.609.194,28 referente a correção monetária por atraso no pagamento DEA, foi emitida recomendação no sentido de complementar a instrução do referido processo, avaliando as determinações contidas no item 80 do PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU.

ANEXO I – Detalhamento dos Resultados por Unidade

Tabela A1 – Resultados da Análise da Instrução Processual por UG

UG (A)	Unidade (B)	Total de processos analisados (C)	Ausência do formulário DEA requerente assinado pelo emissor e chefia do emissor ou apenas pela chefia da área (D)	Ausência de motivação pela qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria (E)	Ausência da Nota Fiscal/Fatura da despesa anexada ao processo (F)	Ausência do formulário DEA OFC assinado pela Chefia da DIOFC (G)	Ausência do formulário DEA ordenador assinado pelo ordenador de despesas (H)	Ausência de ateste quanto à efetiva prestação do serviço, certificando que o credor cumpriu a obrigação (I)	Percentual de disfunção da UG em relação ao Total de Disfunções (J) J = $100 * ((D+E+F+G+H+I) / 230 \text{Disfunções})$
512006	Coordenação de Orçamento e Finanças	11	0	11	0	0	2	0	5,65%
510178	Superintendência Regional Sudeste I	13	8	5	4	1	0	3	9,13%
510180	Superintendência Regional Sudeste II-	20	3	9	4	3	0	2	9,13%
512074	Superintendência Regional Sudeste III	2	1	1	0	1	1	1	2,17%
510181	Superintendência Regional Sul	29	15	14	3	25	20	3	34,78%
510677	Superintendência Regional Nordeste	13	5	5	2	5	5	1	10%
510678	Superintendência Regional Norte-Centro Oeste	32	10	21	6	8	7	15	29,13%
Total		120	42	66	19	43	35	25	100%
Percentual em relação ao Total		100%	35,00%	55,00%	15,83%	35,83%	29,17%	20,83%	100%

Fonte: Elaborado pela Equipe de Auditoria com base nos testes realizados

ANEXO II – Detalhamento do processo de despesa de exercício anterior referente ao Contrato nº 03/2004.

O processo de despesa de exercício anterior, referente ao Contrato nº 03/2004, foi aberto em 09.11.2011 para pagamento de encargos moratórios por atraso no pagamento de faturas, período 13.02.2004 a 12.08.2005, cujo objeto era a prestação, pela Dataprev ao INSS, dos serviços de Tecnologia e Informações, sendo o valor devido à empresa, na ocasião, de R\$ 20.742.947,28. Todavia, como o pagamento foi efetuado somente em 2022, houve a incidência de correção monetária, e o montante pago foi de R\$ 41.352.141,56. Importante ressaltar que o valor apurado em 2011 já se referia à correção monetária em decorrência do pagamento intempestivo das faturas vencidas em 2004 e 2005.

Observou-se que, entre 2011 e 2013, houve recálculo do valor inicialmente apurado, após consulta jurídica, emissão de Pareceres pela Procuradoria Federal Especializada e de novas planilhas apresentadas pela Dataprev. Em 27.05.2013, apurou-se como devido o total equivalente a R\$ 22.577.498,98, conforme Despacho Autorizativo nº 20/2013, de 03.12.2013, e Autorizações de Pagamento nº 4480/2013 e 4481/2013. Porém a despesa não foi quitada sob justificativa de inexistência de dotação orçamentária. Depois disso, os autos ficaram sobrestados na unidade técnica, mas, sempre que a Dataprev apresentava uma nova planilha (2014/2017), era reanalisada e elaborado novo demonstrativo atualizado, apurando-se até 08.08.2017, um total de R\$ 30.819.102.92,00.

A partir de 18.08.2017, houve novamente o sobrestamento do processo sob alegação de falta de dotação orçamentária, ficando nessa condição até 22.08.2022. Com isso, o processo ficou sobrestado por cerca de 1.829 dias e o tempo de espera da abertura dos procedimentos de DEA até a efetivação do pagamento foi de 4.252 dias. Este tempo é cerca de 76,4 vezes maior que o tempo médio de espera de 55,63 dias dos outros 116 processos que tiveram pagamento de DEA concluído e que foram analisados nesta ação auditoria.

Considerando que a situação relatada foi identificada no decorrer da ação, emitiu-se a Solicitação de Auditoria nº 35014.110155/2023-83/202311002, de 01.09.2023, item 3, solicitando a apresentação da documentação, não identificada nos autos, que demonstrem as medidas adotadas pelo INSS para viabilizar o pagamento das despesas; da avaliação da autoridade superior competente quanto à necessidade de apuração de eventual prejuízo ao erário nos termos do item nº 80 do PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU, de 23.12.2012, e da avaliação e critérios adotados quanto à observância ou não da ordem cronológica de pagamento das despesas, tendo em vista o item 76 do PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU, de 23.12.2012.

Em resposta a essa SA, a Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade (CGOFC) apresentou demonstrativo histórico das dotações orçamentárias, período 2004 a 2023; informou que em algumas ocasiões a suplementação foi disponibilizada no final do exercício, o que resultou em impedimentos para a execução de forma oportuna; que, no período de 2017 a 2022, não houve disponibilidade orçamentária excedente e que, somente em 2022,

recebeu um aporte suplementar que viabilizou o pagamento de todos os passivos pendentes. Já no que tange a observância da ordem cronológica para o pagamento de despesas, foi esclarecido que não houve desatendimento para o caso, uma vez que a sua aplicação ocorre após a liquidação da despesa, e a emissão da Autorização de Pagamento quando há limite financeiro.

Todavia, não houve o esclarecimento do motivo pelo qual o pagamento não foi efetuado entre 2011 e 2016. Além disso, observou-se, nos demonstrativos históricos das dotações orçamentárias apresentados pela CGOFC, a não utilização de valores significativos de orçamento alocado na Ação 2292 – Serviço de Processamento de Dados de Benefícios Previdenciários nos seguintes anos: 2004 (R\$ 16.091.715,00), 2005 (R\$ 101.493.892,00), 2006 (R\$ 19.005.381,00), 2007 (R\$ 27.711.294,00), 2008 (R\$ 14.832.080,00) e 2013 (R\$ 139.358.102,00).

Ademais, não foi apresentada a avaliação da autoridade superior competente a respeito da necessidade de apuração de eventual prejuízo ao erário, apesar de ter sido pago um montante de R\$ 20.609.194,28 referente a correção monetária, que corresponde a um acréscimo de 99,35% em relação ao valor apurado em 2011 (R\$ 20.742.947,28).

ANEXO III – Manifestação da Unidade Auditada e Análise da Equipe de Auditoria

Manifestação da Unidade Auditada:

A Diretoria Orçamento, Finanças e Logística (DIROFL) se manifestou a respeito do relatório preliminar por meio do Despacho SEI nº 14266283, concordando os termos da Nota Técnica nº 6/2023/CCONT/CGOFC/DIROFL-INSS (SEI nº [14245730](#)), que trouxe as seguintes considerações:

2.1 Recomendação 1 - Instituir mecanismos gerenciais de controles, de modo a assegurar (Achados nº 1.1 e 1.2):

- a) monitoramento das despesas em cada etapa (empenho, liquidação e pagamento);
- b) acompanhamento e gestão das despesas que deverão ser inscritas em Restos a Pagar;
- c) conhecimento do volume global das despesas não quitadas no exercício e os respectivos motivos.

Resposta: Visualizamos a necessidade de se promover um estudo no âmbito da Coordenação Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade, para o desenvolvimento de mecanismos gerenciais de controle que atendam o detalhamento da recomendação. Propomos um prazo de 180 dias para a apresentação da solução, considerando a complexidade do projeto. Assim, estimamos ter uma resposta acerca dessa questão em meados de junho/2024.

2.2 Recomendação 2 - Aperfeiçoar os controles instituídos pelo "Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores", aprovado pela Portaria Conjunta DIROFL/CGOFC/INSS nº 4/2023, para (Achados nº 2.1, 2.2 e 3):

- a) inserção de um campo no "Anexo I - Checklist da Instrução Processual", em que seja possível registrar a conclusão pela conformidade ou não da instrução processual;
- b) alteração do fluxo de pagamentos de DEA, estabelecendo a necessidade de inclusão do "Anexo I - Checklist da Instrução Processual" ou de sua referência SEI no OFCWeb para emissão da AP;
- c) definição de prazos e indicadores para monitoramento da eficácia, eficiência e tempestividade do fluxo de DEA;
- d) implementação de controle, a exemplo de trava no sistema OFCWeb, que impeça a emissão da AP sem o devido preenchimento e sem a inserção dos Anexos I e III do Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores;
- e) implementação de controle, a exemplo de trava e/ou alerta no sistema OFCWeb, que evite a emissão de AP para pagamento de DEA como despesa de exercício corrente.

Resposta: Dentro das atribuições regimentais da Coordenação Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade foi elaborado o Guia Prático da Rotina de Despesas de Exercícios Anteriores que orienta aos executores as práticas operacionais no tocante a execução das despesas, bem como seu acompanhamento e controle. Entendemos que a recomendação é pertinente e visa uniformizar procedimentos de maneira geral ao processo como um todo, neste sentido faz-se necessário um alinhamento com as demais áreas da gestão. Propomos um prazo de 180 dias para a apresentação da solução, considerando a complexidade do projeto. Assim, estimamos ter uma resposta acerca dessa questão em meados de junho/2024.

2.3 Recomendação 3 - Complementar a instrução do processo DEA, referente ao Contrato nº 03/2004 da DIROFL, avaliando as determinações contidas no item 80 PARECER Nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU. Achado nº 2.2

Resposta: No tocante à complementação da instrução do processo DEA, referente ao Contrato nº 03/2004 da DIROFL frente ao Parecer nº 422/2012 DLIC/CGMADM/PFE-INSS/PGFAGU, dentro de nossas atribuições, estamos de acordo com a recomendação proposta. Vislumbramos um prazo de 120 dias para apresentação da resposta. Estimamos o atendimento acerca dessa questão em meados de abril/2024.

Análise da Equipe de Auditoria:

Considerando os argumentos apresentados pela DIROFL, ratificamos as recomendações apresentadas no relatório preliminar e concordamos com os prazos sugeridos para atendimento das medidas recomendadas.