CUSTO MÉDIO, A PARTIR DO MÉTODO BASEADO EM ATIVIDADES, DO PROCESSO DE RETENÇÃO DE MULTAS CONTRATUAIS: CASO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA[1]

Vinícius Araújo

RESUMO

A Contabilidade de Custos é um assunto bastante difundido quando se trata de organizações privadas. Contudo, quando o foco é a análise de instituições públicas, poucos são os exemplos a serem apresentados de organizações que aplicam tais conhecimentos e possuem processos monitorados em termos de custos. O objetivo deste artigo, desenvolvido a partir de um estudo de caso, é estimar o custo médio do processo de retenção de multa, ligado aos pagamentos provenientes de acordos firmados por meio de Atas de Registro de Preços, entre o Tribunal de Justiça de Santa Catarina e particulares. Para isso, serão utilizados conhecimentos nas áreas de gestão de processos e contabilidade de custos, com foco no método de custeio baseado em atividades (método ABC).

Palavras-chave: Gestão de processos. Contabilidade de custos. Método baseado em atividades. Custo médio. Poder Judiciário.

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública por vezes é vista, por aqueles que são externos a ela, como um conglomerado de entidades que prezam por tarefas burocráticas, as quais transformam o serviço público em algo moroso e ineficiente.

O que muitas pessoas não consideram nessa equação é que a atividade pública é sujeita a uma conduta muito mais limitada do que a atividade profissional exercida na iniciativa privada. Tal limitação se deve ao regramento extenso, porém muitas vezes necessário, da atividade pública. Cada conduta é prevista em termos legais e normativos, visando transmitir lisura à atividade de cada órgão público.

---

[1] Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Gestão Pública, da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Ocorre que, por vezes, o regramento excessivo da conduta pública faz com que o agente público se limite a exercer suas atividades sem o julgamento de valor sobre a necessidade e eficiência de cada tarefa e subtarefa que as compõem.

Com isso, o estudo e a aplicação de conhecimento nas áreas de gestão de processos e contabilidade de custos se faz importante, uma vez que a primeira visa realizar a estruturação do processo, de modo que possam ser identificados os *gaps* existentes no fluxo das atividades. Já a segunda área, contabilidade de custos, tem bastante aplicação na iniciativa privada e vem tomando força na área pública. Suas ferramentas permitem a mensuração do valor de um processo, bem como a localização de eventuais centros de custos, ou seja, tarefas que demandam maior atenção da administração por concentrarem maior parte do valor do processo.

Em que pese a Administração Pública estar evoluindo em termos de gestão técnica, ainda há muito a ser feito quando se fala em mensuração de custos dos processos. Poucas são as instituições públicas que possuem um sistema de custeio estruturado que demonstre ao cidadão quanto é gasto em cada atividade desenvolvida na organização e qual o retorno disto para a sociedade.

No caso do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, não há um sistema que estruture os custos dos processos administrativos (internos), nem daqueles relacionados mais diretamente ao atendimento do cliente final, a sociedade.

Ressalta-se que o ideal é que a mensuração de custos de processos seja suportada por um sistema/*software* no qual se descreva todas as informações pertinentes, relacionadas por exemplo aos atores/executores de cada atividade, as entradas e saídas destas atividades e ao inter-relacionamento entre elas.

Mesmo sem o suporte de um sistema eletrônico é possível avaliar o custo de determinados processos, verificar o relacionamento entre as atividades e propor eventuais mudanças de fluxo. Nesse caso, serão necessárias informações pormenorizadas a respeito de cada atividade que compõe o processo, além de critérios objetivos nos momentos em que for necessário estimar valores, uma vez que, quando não há suporte de um *software*, grande parte da informação obtida no processo de mensuração de custos é proveniente de estimativas e

análises estatísticas (o importante é que tais estimativas sejam condizentes com a realidade estudada).

O objetivo geral deste estudo aplicado foi estimar o custo médio do processo de retenção de multas relacionadas às compras por meio de Atas de Registro de Preços no Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC), analisando os montantes resultantes de cada possível desdobramento do processo.

Para alcançar o objetivo geral proposto, traçou-se os seguintes objetivos específicos a serem perseguidos: mapear o processo de retenção e devolução de multa nos pagamentos referentes às Atas de Registro de Preços, de modo à estrutura-lo em termos de atividades e setores executores; e calcular o custo da mão de obra direta empregada em todas as etapas do processo.

Quanto à abordagem da presente pesquisa, descreve-se como predominantemente quantitativa, ao passo que o resultado final do estudo culminou no valor estimado do processo.

A coleta de dados foi realizada em parceria com as unidades responsáveis pelo desenvolvimento do processo, sendo a maioria de suas atividades realizadas pelas Diretorias de Orçamento e Finanças e de Material e Patrimônio do TJSC. O embasamento teórico para o desenvolvimento deste estudo teve grande influência de autores como Eliseu Martins e Masayuki Nakagawa, da área de contabilidade de custos.

2 CUSTO MÉDIO DO PROCESSO DE RETENÇÃO DE MULTA

Para melhor estruturação do presente estudo, bem como para embasar as decisões tomadas no seu desenvolvimento, faz-se necessário contextualizar os assuntos inerentes à temática pesquisada.

2.1 Aplicação de multas pelo Poder Público

Aos órgãos públicos são atribuídas prerrogativas que visam respaldar a atividade pública. Nas relações de contratações entre instituições públicas e particulares não é diferente, ao passo que o artigo 86 da Lei nº 8.666/1993, Lei de Licitações e Contratos, prevê que:

> "o atraso injustificado na execução do contrato sujeitará o contratado à multa de mora, na forma prevista no instrumento convocatório ou no contrato" (BRASIL, 1993).

O referido dispositivo legal também estabelece que sempre que possível as contratações públicas devem ser processadas por meio de registro de preços. Embora, no Tribunal de Justiça de Santa Catarina, as Atas de Registro de Preços não deem origem ao termo de contrato, firmados entre terceiros e a instituição pública, a execução incorreta do objeto da Ata dá ao Tribunal a prerrogativa da aplicação da multa de mora, a qual usualmente é descontada do valor a ser pago para a empresa.

Isso se deve ao fato de que, apesar de a Ata de Registro de Preços não dar origem a vinculação por meio de instrumento de contrato, este poderá ser substituído, salvo alguns casos, pela nota de empenho ou pela autorização de compra, conforme o artigo 62 da Lei nº 8.666/1993, sem prejuízo das prerrogativas inerentes à atividade pública.

O TJSC utiliza o instrumento do registro de preços para a aquisição de materiais de consumo e bens duráveis. O certame licitatório ocorre por meio de Pregão, na maioria dos casos, e a empresa vencedora fica comprometida a fornecer o objeto da ata nas condições estabelecidas no edital, sob pena de multa e demais penalidades em caso de descumprimento daquilo que foi pactuado.

2.2 Gestão de processos

Para estabelecer o custo de um processo, primeiro é necessário conhecer sua estrutura, ou seja, as atividades e tarefas que compõem o processo e a ligação entre cada atividade. Nesse sentido, a gestão de processos abarca conhecimentos e instrumentos que permitem o estudo analítico do processo.

A gestão de processos é um modelo recente que, segundo Paludo (2013, p. 341), procura romper os feudos funcionais e propõe a análise estruturada de um processo. Para isto, o autor

conceitua processo como um fluxo de atividades formado por uma entrada (insumo), um processamento e uma saída (produto final).

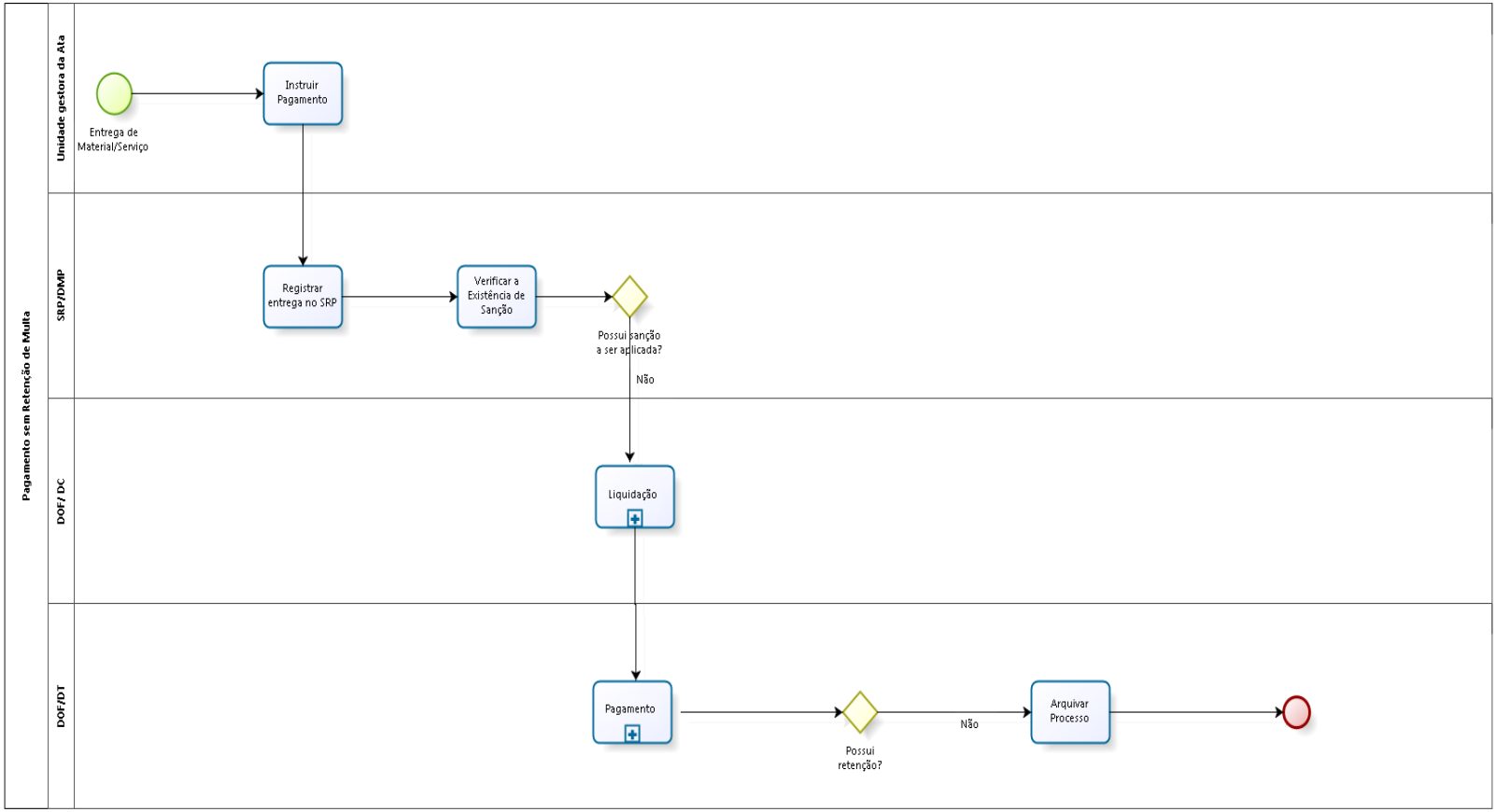
A análise dos processos é embasada em ferramentas como fluxogramas, os quais descrevem as atividades e tarefas desenvolvidas no processo, estudando-o como um todo e não de modo estratificado como é feito em organizações funcionais.

O mapeamento de processos por meio de fluxogramas foi amplamente utilizado neste estudo, no intuito de desenhar cada possível resultado do processo de retenção de multa, para posteriormente, de acordo com a relação das atividades, custear cada fluxo de processo resultante das decisões tomadas.

Por conseguinte, observou-se a possibilidade de ocorrência de cinco fluxos, todos correspondentes ao processo de pagamento e retenção de multas, mas relacionados a situações diferentes, a saber:

- Pagamento sem retenção: trata-se do fluxo mais simples, onde o objeto da ata de registro de preços é entregue pela empresa detentora conforme as condições firmadas na ata. As atividades se resumem à instrução de pagamento pela Unidade Gestora da Ata; ao registro de entrega no Sistema de Registro de Preços; à verificação de existência de sanção; à liquidação da despesa; ao pagamento e posteriormente seu arquivamento pela Divisão de Tesouraria do TJSC. O Fluxo 01, que representa este processo, pode ser observado a seguir:

Fluxo 01 – Pagamento sem retenção de multa



Fonte: Autor (2017).

- Pagamento com retenção de multa, sem apresentação de defesa: ocorre quando a empresa comete alguma falta e entrega o objeto da ata em desacordo com o que foi firmado, acarretando a aplicação de uma multa a ser retida quando do pagamento à empresa. Neste caso, a empresa, mesmo notificada, não apresenta defesa no intuito de receber o valor outrora retido;
- Pagamento com retenção de multa, com defesa indeferida: o fluxo do pagamento e da retenção ocorrem similarmente à situação citada anteriormente. Contudo, neste caso a empresa apresenta defesa para o descumprimento do compromisso da ata. O aceite ou não da defesa é embasado por um parecer da Assessoria da Diretoria de Material e Patrimônio do TJSC, o qual posteriormente é acompanhado de uma decisão por parte do Diretor Geral Administrativo da instituição. Neste caso, dado o indeferimento da defesa, o processo segue para registro da sanção e posterior arquivamento;
- Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa não convertida em receita: para esta situação, o parecer da Assessoria da Diretoria de Material e Patrimônio (DMP) e a decisão do Diretor Geral Administrativo (DGA) reconhecem o direito da empresa em receber o valor anteriormente retido. Deste modo o processo segue para a Divisão de Tesouraria (DT), onde será feito o crédito à empresa da multa retida e ainda não convertida em receita do Poder Judiciário; e
- Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa já convertida em receita: similar ao caso anterior, onde a defesa da empresa é reconhecida e os valores a ela devem ser devolvidos. Entretanto, nesta situação, a multa retida pela DT na hora do pagamento já foi convertida em Receita Orçamentária. Isto porque, a princípio, tais receitas são classificadas como extraorçamentárias, contudo, decorridos três meses sem que a defesa da empresa fosse analisada, tais recursos são convertidos em receitas orçamentárias do Poder Judiciário. Paludo (2016, p.161) explica que receitas extraorçamentárias constituem passivos exigíveis do ente, ou seja, receitas que ingressam com caráter temporário, dada sua necessidade de devolução *a posteriori*. Dado que a multa já se transformou em receita orçamentária, para devolução de valores à empresa será necessária a apropriação de parte deste orçamento em forma de despesa. Com isto, é emitida nota de empenho no montante da multa retida atualizada monetariamente. Por fim, o processo, junto da nota de empenho segue para liquidação, posterior pagamento e crédito do valor à empresa.

Os fluxos das demais situações, incluindo todas as atividades que compõem o processo, podem ser observados nos apêndices do trabalho.

Posteriormente à definição dos fluxos, foi realizado o custeio de cada atividade, de modo a obter o custo total do processo para cada situação. Contudo, antes de apresentar os resultados obtidos, faz-se necessária a apresentação de alguns conceitos relacionados à Contabilidade de Custos, de modo a justificar as decisões tomadas no processo de custeio.

2.3 Contabilidade de custos

Segundo Martins (2003, p. 19), o início dos estudos relacionados à contabilidade de custos ocorreu devido à necessidade das empresas em controlarem custos vinculados ao estoque. Apesar de sua origem estar atrelada ao controle de estoques, Beuren (1993) ressalta que a área de aplicação do estudo pode abranger toda a organização, não estando restrita ao gênero industrial.

Santos et al. (2012) esclarecem que:

> [...] a contabilidade de custos é o ramo da ciência contábil que registra, analisa e interpreta os gastos de produção de bens e serviços passíveis de serem avaliados, bem como controla os estoques, tudo para combater os gastos excedentes.

Martins (2003, p. 22) também ressalta que a contabilidade de custos tem importante aplicação no processo de tomada de decisão. Isso porque oferece ao gestor uma visão dos processos em termos financeiros, permitindo a análise de quais tarefas são realmente importantes para a organização e quais se traduzem apenas como excedentes de custo.

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 1):

> [...] a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público.

O custeio de um processo deve ser realizado por um método que condiz com a realidade observada no fluxo de trabalho estudado. Alguns autores descrevem os métodos de custeio como sistemas de custos. Mauss e Souza (2008, p. 41) observam que:

> [...] não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional.

Bertó e Beulke (2012, p. 32) descrevem então três métodos/sistemas de custos:

a) Custeio integral (por absorção): neste método, todos os custos diretos e indiretos são absorvidos pelo produto ou serviço. Foi um modelo bastante utilizado na época em que os custos fixos não representavam parcela considerável dos dispêndios totais relacionados a produção de um produto ou execução de um serviço. Deste modo, o valor dos custos diretos variava conforme o volume produzido, e os custos indiretos eram rateados para cada produto de acordo com algum critério de rateio definido pelo gestor. Como os custos indiretos eram pouco representativos, um critério de rateio equivocado não comprometia a representatividade dos valores de custeio obtidos;

b) Custeio marginal (direto): Com o crescimento do mercado e, por consequência, da competitividade, as organizações foram agregando estruturas desvinculadas ao processo de produção, como logística, marketing e vendas, a área de recursos humanos. A manutenção de tais áreas fez com que as organizações incorressem em maiores custos indiretos. Tal realidade tornou difícil a utilização de métodos de custeio integral, dada a abrangência dos custos indiretos e a dificuldade de rateá-los para cada produto/serviço. Por tal motivo desenvolveu-se o método de custeio marginal onde era calculada a margem de contribuição de cada produto. Essa margem consistia na diferença entre o preço de venda do produto e o custo direto (variável) de sua produção. Os custos indiretos não eram rateados nesta metodologia e seriam apenas considerados para a obtenção do resultado final da produção, onde cada produto possuía uma margem de contribuição que ajudava a cobrir os custos indiretos; e

c) Custeio por atividade (método ABC – *activity based costing*): O custeio por meio do método ABC surge como uma alterativa aos dois outros modelos (custeio marginal e integral). Este método parte da premissa que o que consome recursos não são os produtos ou serviços finais, mas as atividades desenvolvidas ao longo de seu processo de produção. Deste modo, foca na análise dos custos das atividades, cujo somatório dos custos de cada atividade atribuirá um custo total ao produto ou serviço. Por ser mais minucioso, analisando os custos a nível de atividade (e não de departamentos, por exemplo) este método pode revelar equívocos na apropriação de custos outrora desenvolvida por meio de rateio.

Para desenvolver o presente estudo optou-se pela utilização do método de custeio ABC, uma vez que, segundo Nakagawa (2001, p 31), tal metodologia possibilita a análise do comportamento dos custos de cada atividade, estabelecendo relações entre ela e os recursos

consumidos, não levando em consideração fronteiras interdepartamentais, mas sim, o fluxo do processo.

De modo a complementar o conceito da metodologia ABC, Martins (2003, p. 87) nos traz a definição de atividade:

> Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Martins (2003, p. 297) descreve que as organizações públicas possuem características operacionais que justificam a implementação de um método de custeio por meio de atividades, como: mix diversificado de serviços prestados e tomadores de serviços com características diversificadas.

Tomou-se por base o método ABC para custeio do processo de retenção de multas, ao passo que foi dado foco em cada atividade do processo e nos recursos dispendidos na execução das mesmas.

Faz-se necessário observar que os processos de pagamento das Atas de Registro de Preço, bem como os eventuais processos de retenção de multa são instruídos integralmente por meio eletrônico (pelo SPA – Sistema de Processos Administrativos), não incorrendo em custos materiais incorporados ao processo. Além destes custos, não foram incorporados na análise os custos fixos, como energia elétrica por exemplo, uma vez que os valores envolvidos pouco representariam no montante final do custo do processo.

No processo de custeio estudado, foram considerados os custos com a mão de obra empregada nas atividades que compõem o processo. Para isso, utilizando a metodologia de custeio da mão de obra aplicada por Martins (2003, p. 133), foi necessário o levantamento de duas informações relacionadas às atividades desenvolvidas no processo:

- Quem executa cada atividade?
- Qual o tempo de execução de cada atividade?

De posse da primeira informação, foi possível mapear todos os atores envolvidos no processo e calcular o valor da hora trabalhada para os diferentes cargos e funções, conforme Quadro 01 que segue:

Quadro 01 – valor da mão de obra direta

	Hora/trabalho
Terceirizado (Recepcionista)	22,40
Terceirizado (Almoxarifado)	25,85
Estagiário	13,27
Técnico Jud. Auxiliar (TJA)	50,43
Analista	79,51
Chefe de Seção	65,08
Chefe de Divisão	120,53
Assessor Técnico	120,53
Assessor DGA	128,94
Diretor	145,69
Diretor Geral Adm.	157,11

Fonte: Autor (2017).

Para obtenção dos valores de hora trabalhada, levou-se em consideração dispêndios do Poder Judiciário relacionados a(o):

- Vencimento dos servidores; auxílio alimentação; cota patronal paga ao órgão de previdência estadual (26% do vencimento); 1/3 de férias; 13º salário; cota patronal sobre o 13º salário paga ao órgão de previdência – para os servidores;
- Valor pago a título de bolsa de estágio, comportando a bolsa e o auxílio transporte – para os estagiários; e
- Valor pago à empresa locadora de mão de obra terceirizada por empregado contratado – para os colaboradores terceirizados.

O quadro utilizado para obtenção do valor da hora trabalhada compõe o apêndice do trabalho. Ressalta-se que, para o cálculo, foram levados em consideração critérios relacionados às horas trabalhadas (por exemplo um Assessor Técnico trabalha 8 horas, enquanto um Técnico Jud. Auxiliar trabalha 7 horas), bem como dias no ano trabalhados (para o levantamento de dias trabalhados de um servidor, considerou-se o período de licença prêmio ao qual ele tem direito – 90 dias a cada cinco anos, ou 18 dias/ano -, valor este que não compôs o levantamento de dias de um estagiário, por exemplo). Assim, cada cargo/função foi analisado de acordo com suas especificidades, de modo a obter um valor de hora trabalhada mais próximo possível da realidade.

O valor da hora trabalhada foi obtido através da divisão do salário anual de cada tipo de colaborador (TJA, analista, estagiário, terceirizado, etc.) pelo total de horas trabalhadas no ano, levando em consideração o total de dias trabalhados para cada categoria estudada.

A outra informação a ser obtida dizia respeito ao tempo de execução das atividades que compõem os diferentes fluxos do processo de retenção de multa. Para tanto, foram distribuídos formulários para a tomada de tempo da execução de cada atividade nos setores responsáveis pelo seu desenvolvimento. Ressalta-se que foram medidos os tempos de todas as atividades para cada um dos cinco fluxos descritos no subitem 2.2 - Gestão de processos:

- Pagamento sem retenção de multa;
- Pagamento com retenção de multa, sem apresentação de defesa;
- Pagamento com retenção de multa, com defesa indeferida;
- Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa não convertida em receita; e
- Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa já convertida em receita.

Assim, partindo do fato que cada atividade é executada em um determinado tempo, por um ator igualmente determinado, foi possível custear cada atividade, multiplicando o valor da hora trabalhada do colaborador envolvido pelo tempo dispendido na execução da atividade. Dado que cada fluxo do processo de retenção de multa das Atas de Registro de Preços engloba um conjunto de atividades correspondentes e obtendo os valores do custo de cada atividade, foi possível determinar o Custo Total do processo de retenção de multa para cada uma das possíveis situações (o custo do processo nas situações em que a empresa não apresenta defesa será diferente do custo deste processo quando a empresa apresenta defesa, uma vez que são desenvolvidas atividades diferentes em cada um dos fluxos – por isso a importância de analisar cada uma das possíveis situações).

Quadro 02 – Pagamento sem retenção de multa

	Pagamento sem retenção de multa					
nº	**Atividade**	**Unidade Respons.**	**Quem executa?**	**Hora-Trabalho**	**Tempo Total**	**Custo Atividade**
1	Conferência prévia na entrega do material	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,25	12,61
2	Conferência detalhada do material	Div. de Almox.	Terceirizado (Almoxarifado)	25,85	1,50	38,77
3	Confeccionar informação de pagamento	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
4	Confeccionar informação de pagamento (validação pelo Chefe de Divisão)	Div. de Almox.	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04

5	Inserir docs no SPA (Danfe, ateste de recebimento, informação de pag.)	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
6	Lançar material no sistema e incluir doc. no SPA	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,50	25,22
7	Conferir docs gerados pela Seção de Recebimento de Materiais	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,08	4,20
8	Registrar Entrega no SRP	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,09	4,41
9	Verificar a Existência de Sanção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
10	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
11	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
12	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
13	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
14	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,33
15	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
16	Inserir informação no SPA e arquivar	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,10
					Custo Total	**177,88**

Fonte: Autor (2017).

A atividade número 15, “Fazer OB”, diz respeito à emissão da Ordem Bancária para pagamento, desenvolvida na Divisão de Tesouraria (Diretoria de Orçamento e Finanças) e não foi custeada pelo fato de uma Ordem Bancária ser composta por diversos pagamentos, não havendo um número exato, sendo que o pagamento ora estudado (referente a processos de Atas de Registro de Preços) seria apenas um destes. Com isso, não seria possível mensurar, em termos de tempo a inserção de apenas um pagamento numa Ordem Bancária, impossibilitando o custeio desta atividade.

Quadro 03 – Pagamento com retenção de multa: empresa não apresenta defesa

	Pagamento com retenção de multa - Empresa não apresenta defesa					
nº	**Atividade**	**Unidade Respons.**	**Quem executa?**	**Hora-Trabalho**	**Tempo Total**	**Custo Atividade**
1	Conferência prévia na entrega do material	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,25	12,61
2	Conferência detalhada do material	Div. de Almox.	Terceirizado (Almoxarifado)	25,85	1,50	38,77
3	Confeccionar informação de pagamento	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
4	Confeccionar informação de pagamento (validação pelo Chefe de Divisão)	Div. de Almox.	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04

5	Inserir docs no SPA (Danfe, ateste de recebimento, informação de pag.)	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
6	Lançar material no sistema e incluir doc. no SPA	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,50	25,22
7	Conferir docs gerados pela Seção de Recebimento de Materiais	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,08	4,20
8	Registrar Entrega no SRP	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,09	4,41
9	Verificar a Existência de Sanção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
10	Autuar processo de sanção e instruir pagamento	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,48	24,16
11	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
12	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
13	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
14	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
15	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,20
16	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
17	Inserir informação no SPA sobre pagto e multa retida e enviar processo para DMP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,62
18	Arquivar processo de pagto	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
19	Instruir processo de retenção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,31	15,45
20	Acolher aplicação de sanção	DCCRP/DMP	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04
21	Aplicar sanção	DMP	Diretor	145,69	0,08	12,14
22	Registrar sanção	SF/DLCD/DMP	Chefe de Seção	65,08	1,00	65,08
23	Arquivar processo de sanção	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
					Pagamento	178,27
					Multa	137,73
					Custo Total	**316,00**

Fonte: Autor (2017).

No Quadro 02, foi calculado o custo do processo quando não há retenção de multa, ou seja, quando a empresa entrega o objeto da ata de registro de preços de acordo com o que fora

estabelecido. As atividades elencadas são indispensáveis e serão sempre desenvolvidas quando houver a necessidade de um pagamento relacionado à ata de registro de preços.

Já no Quadro 03, existem atividades grifadas em laranja, cuja execução se dará apenas em situações nas quais a empresa não entregar o objeto contratado de acordo com o previsto, ou seja, quando incorrer em multa. Deste modo, o gestor pode ter a noção de quanto é gasto no processo de pagamento de ata de registro de preços (atividades indispensáveis), bem como qual o valor da abertura de um processo para aplicação de sanção à empresa e consequente retenção da multa. Por isso todos os quadros, para cada um dos cinco fluxos estudados, possui um custo total de pagamento (verdes) e um custo total das atividades relacionadas à aplicação da multa (laranjas).

Ressalta-se que, conforme se avança para uma situação onde são desenvolvidas mais atividades – por exemplo quando a empresa apresenta defesa, esta é deferida e a multa deve ser devolvida por meio de novo empenho (ao passo que já fora convertida em receita) – o custo da cobrança da multa também vai aumentando.

O quadro a seguir expõe o custo total de cada um dos possíveis fluxos desenvolvidos no processo de pagamento e retenção de multa de ata de registro de preços:

Quadro 04 – Custo do processo de retenção de multa (para todos os possíveis fluxos)

	Pagamento	**Retenção de Multa**	**TOTAL**
Pagamento sem retenção de multa	R$177,88	R$ -	R$177,88
Pagamento com retenção de multa, sem apresentação de defesa	R$178,27	R$137,73	R$316,00
Pagamento com retenção de multa, com defesa indeferida	R$178,27	R$908,39	R$1.086,67
Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa não convertida em receita	R$178,27	R$853,30	R$1.031,57
Pagamento com retenção de multa, com defesa deferida e devolução da multa já convertida em receita	R$178,27	R$923,09	R$1.101,36

Fonte: Autor (2017).

Pode-se observar pelo Quadro 04 que, havendo retenção de multa, o valor da etapa de pagamento do processo sobe de R$ 177,88 (cento e setenta e sete reais e oitenta e oito centavos) para R$ 178,27 (cento e setenta e oito reais e vinte e sete centavos). Esta alteração se deve ao

fato de, no momento do pagamento, os procedimentos relacionados à retenção sobre o valor pago despendem maior tempo do que a execução de um pagamento sem retenção de multa.

É válido frisar que, a partir do momento que se decide reter uma multa sobre o pagamento devido à empresa, está se incorrendo num custo operacional de, no mínimo, R$ 137,73 (cento e trinta e sete reais e setenta e três centavos). Isto porque, dependendo das decisões tomadas no processo e do fato de a empresa apresentar ou não defesa, tal valor pode chegar a R$ 923,09 (novecentos e vinte e três reais e nove centavos).

Os demais quadros utilizados para custeio do processo de pagamento e retenção de multa (para as situações não apresentadas no corpo do trabalho) podem ser consultados nos apêndices, assim como os fluxogramas do processo.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os acordos firmados por Ata de Registro de Preços preveem entrega conforme a demanda do órgão. Desse modo, a empresa vencedora do processo licitatório e detentora do direito de fornecimento por meio de Ata de Registro de Preços fornecerá apenas os montantes demandados oportunamente pelo órgão, ou seja, não há montantes pré-definidos, apenas um compromisso de fornecer a um preço estipulado na ata.

Visto que o que importa é o preço acordado e não o estabelecimento de montantes a serem adquiridos, existe a possibilidade de a administração julgar conveniente a aquisição de um numerário reduzido de itens estabelecidos na Ata de Registro de Preços, resultando num valor pequeno a ser empenhado. Nestes casos, quando a empresa fornece tais itens em desacordo com o estabelecido, incorre em multa que pode variar entre 5 e 10% do valor empenhado. Como, no exemplo acima, o montante a ser pago à empresa é pequeno, assim também será o valor retido.

Em suma, quando não há processos mapeados e custos bem definidos, dá-se margem a execução de atividades que nada agregam à organização. Tomando por base os esclarecimentos do parágrafo anterior, pode-se imaginar o exemplo de uma empresa detentora de uma Ata de Registro de Preços para fornecimento de papel A4, junto ao TJSC.

Em determinado momento, o TJSC demanda um lote de caixas de papel A4 no valor de R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) e a empresa realiza a entrega com 30 dias de atraso. O

órgão então aplica-lhe uma multa de 5% sobre o valor pago, resultando numa retenção de R$ 75,00 (setenta e cinto reais).

Para casos como este, que não são raros, a simples abertura de um processo de retenção de multa, mesmo que empresa não apresente defesa, faz com que o Poder Judiciário incorra num custo operacional de aproximadamente R$ 137,73 (cento e trinta e sete reais e setenta e três centavos), ocasionando um déficit entre valor arrecadado e custo dispendido de -R$ 62,73 (sessenta e dois reais e setenta e três centavos).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 14 trata da renúncia de receita, explicando que esta deve ser precedida de demonstrativos que esclareçam que tal renúncia não prejudicará as metas estabelecidas para o orçamento, ou ser executada apenas em casos nos quais haverá compensação dos valores renunciados, por meio do aumento de outras fontes de receita. No parágrafo terceiro do mesmo artigo, no inciso II, abre-se uma exceção para os casos nos quais o débito a ser cancelado seja de valor inferior ao custo da cobrança (caso exemplificado acima). Assim, receitas a serem auferidas cujo custo de cobrança seja superior ao montante do benefício podem ser renunciadas de ofício, sem a necessidade de atendimento das condições citadas acima.

Desse modo, observa-se que é possível o estabelecimento de um valor – com base nos custos apurados – para a dispensa da retenção de multas nos processos de pagamento relacionados às Atas de Registro de Preços, uma vez que, em alguns casos, o custo da cobrança se mostra maior que o benefício auferido com a receita proveniente das multas.

Ressalta-se que antes de tomar medidas no sentido de dispensar um conjunto de atividades desenvolvidas no processo, é necessário realizar uma análise global, que envolva o montante das receitas arrecadadas por meio da aplicação das multas no período e seu retorno em termos de incremento da receita do órgão.

É importante frisar também que a retenção de multa é aplicada nos casos de pagamentos referentes a relações firmadas por meio de instrumento contratual, cujo processo de pagamento e retenção apresenta fluxo similar ao processo da ata de registro de preços. Com isso, mapeando tal processo e custeando suas atividades, há a possibilidade de estabelecimento de valores para dispensa de retenção também nos casos de processos de pagamento de provenientes de fornecimento de material ou prestação de serviço por meio de instrumento contratual.

4 REFERÊNCIAS

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BEUREN, Ilze Maria. **Evolução histórica da contabilidade de custos**. Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p.61-66, fev. 1993. Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/52/50>. Acesso em: 20 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da administração pública e dá outras providências**. Brasília, Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 20 nov. 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: cCusteio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

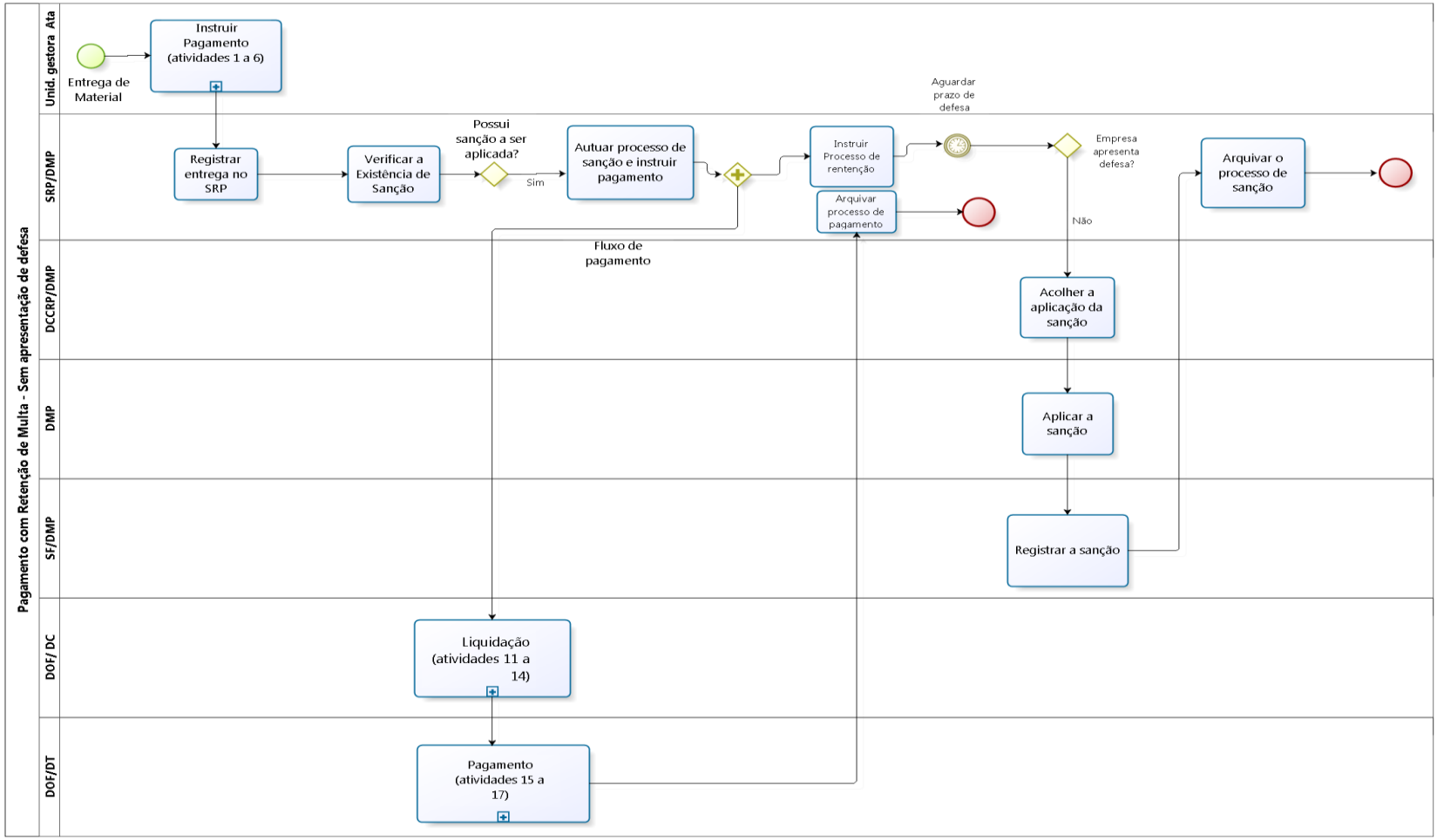
PALUDO, Augustinho. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PALUDO, Augustinho. **Orçamento público, AFO E LRF.** 6. ed. São Paulo: Método, 2016.

SANTOS, Greyciane Passos dos; ALVES, Dulcileide Ferreira; BARRETO, Maria Odarlene Rodrigues. **A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em fortaleza**. RRCF, Fortaleza, v. 3, n. 1, p.0-12, jan. 2012. Disponível em: <http://institutoateneu.com.br/ojs/index.php/RRCF/article/view/42>. Acesso em: 20 nov. 2016.

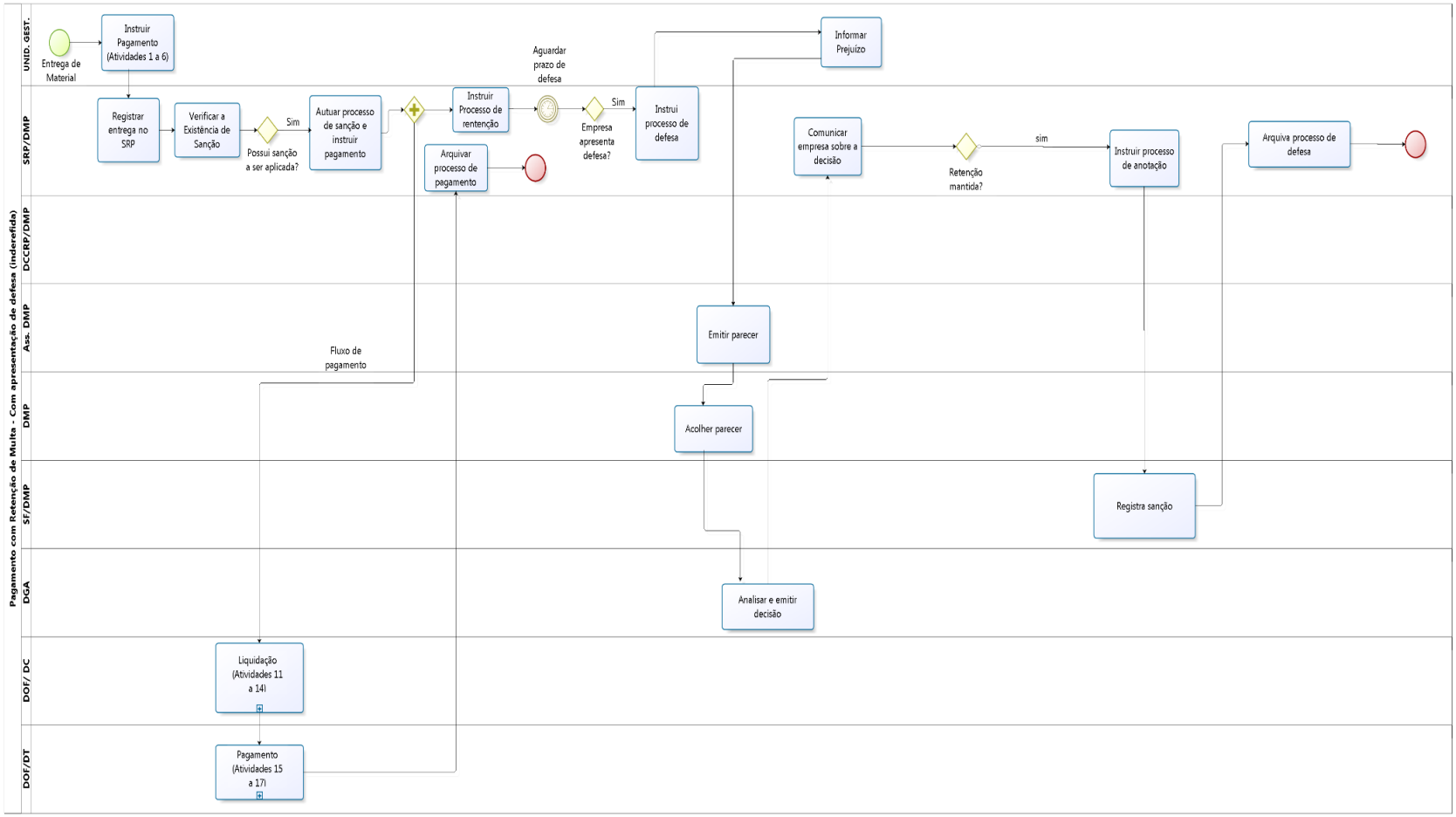
WILL, Daniela Erani Monteiro. **Metodologia da pesquisa científica**. Palhoça: Unisulvirtual, 2016.

APÊNDICE A – Pagamento com retenção de multa – sem apresentação de defesa



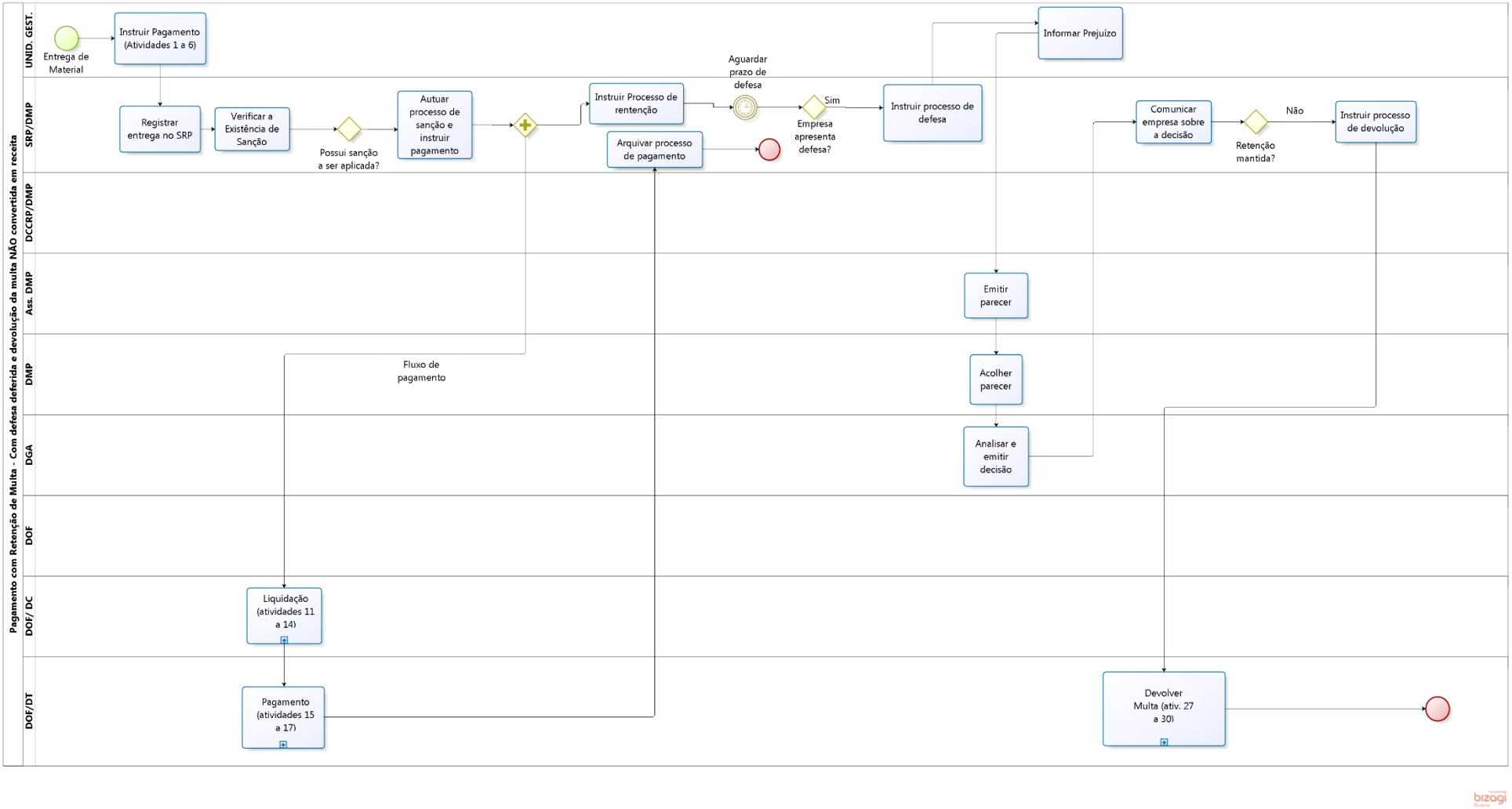
Fonte: Autor (2017).

APÊNDICE B – Pagamento com retenção de multa – com defesa indeferida



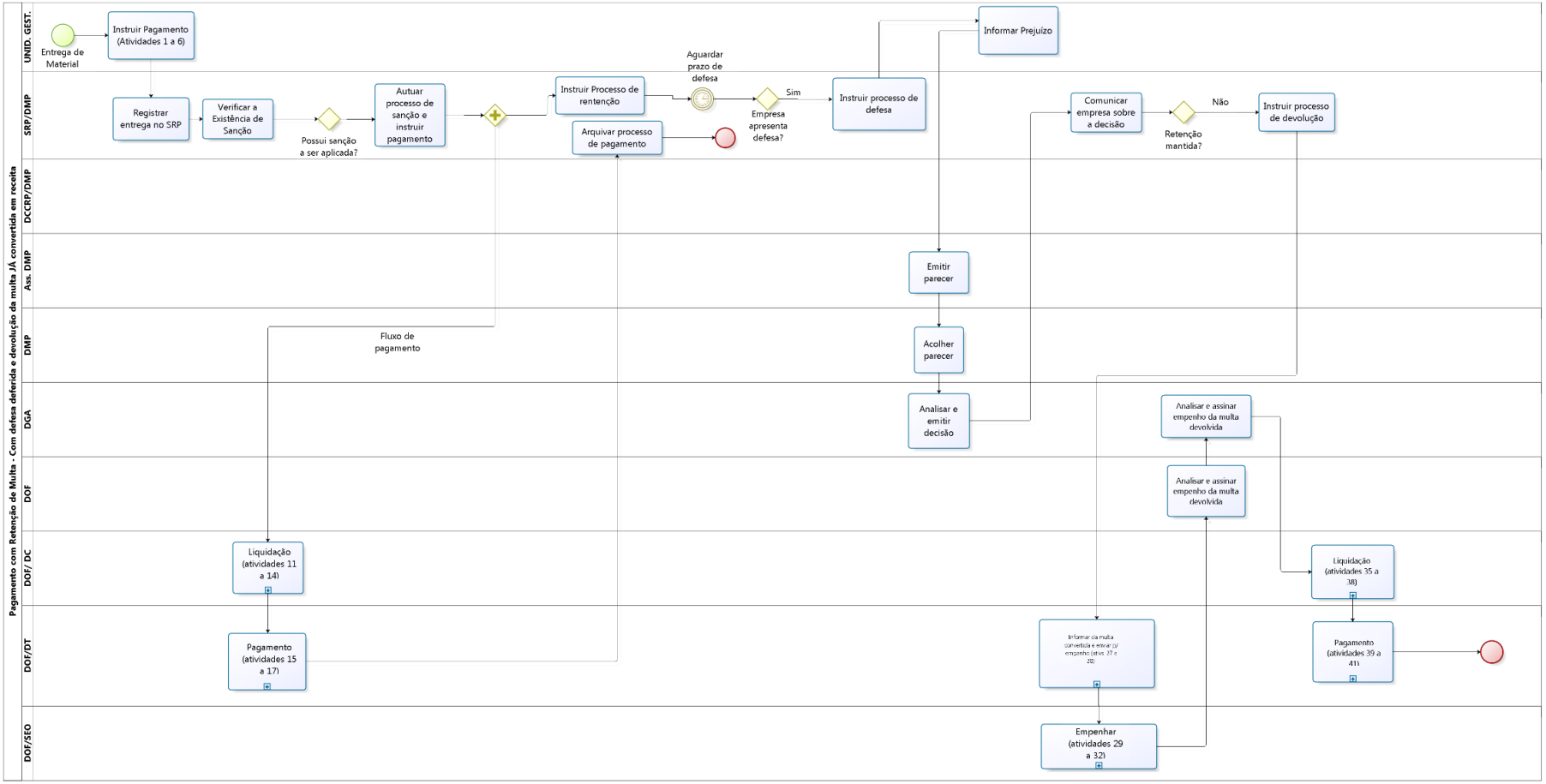
Fonte: Autor (2017).

APÊNDICE C – Pagamento com retenção de multa – com defesa deferida e devolução da multa NÃO convertida em receita



Fonte: Autor (2017).

APÊNDICE D – Pagamento com retenção de multa – com defesa deferida e devolução da multa JÁ convertida em receita



Fonte: Autor (2017).

APÊNDICE E - Valor da hora trabalhada

	Vencimento	IPREV (Patronal)	Aux. Alimentação	1/3 de férias	13º Salário	IPREV 13º SALÁRIO (PATRONAL)	Salário Anual	Total de horas trabalhadas (Ano)	Valor da hora trabalhada
Terceirizado (recepcionista)	2374,2						28.490,40	1272	**22,40**
Terceirizado (almox.)	2739,71						32.876,52	1272	**25,85**
Estagiários	1.000,00						12.000,00	904	**13,27**
Técnico Jud. Auxiliar	3.317,51	862,55	1.160,00	1.105,84	3.317,51	862,55	69.366,65	1375,5	**50,43**
Analista	5.710,74	1.484,79	1.160,00	1.903,58	5.710,74	1.484,79	109.365,50	1375,5	**79,51**
Chefe de Seção	4.829,00	862,55	1.160,00	1.609,67	4.829,00	862,55	89.519,85	1375,5	**65,08**
Chefe de Divisão/Assessor Téc.	12.325,45	862,55	1.160,00	4.108,48	12.325,45	862,55	189.472,52	1572	**120,53**
Assessor DGA	13.317,14	862,55	1.160,00	4.439,05	13.317,14	862,55	202.695,05	1572	**128,94**
Diretor	15.292,09	862,55	1.160,00	5.097,36	15.292,09	862,55	229.027,72	1572	**145,69**
DGA	16.638,00	862,55	1.160,00	5.546,00	16.638,00	862,55	246.973,18	1572	**157,11**

Fonte: Autor (2017).

Observação: O salário anual é a soma das três primeiras colunas (vencimento, contribuição previdenciária – IPREV – paga pelo órgão e auxílio alimentação) multiplicadas por 12 meses, mais os pagamentos pontuais de 1/3 de férias, décimo terceiro salário e contribuição previdenciária correspondente ao 13º salário.

APÊNDICE F - Planilha de Custeio (pagamento com retenção de multa – com defesa indeferida)

	Pagamento com retenção de multa - Empresa apresenta defesa mas esta é indeferida					
nº	Atividade	Unidade Respons.	Quem executa?	Hora-Trabalho	Tempo Total	Custo Atividade
1	Conferência prévia na entrega do material	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,25	12,61
2	Conferência detalhada do material	Div. de Almox.	Terceirizado (Almoxarifado)	25,85	1,50	38,77
3	Confeccionar informação de pagamento	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
4	Confeccionar informação de pagamento (validação pelo Chefe de Divisão)	Div. de Almox.	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04
5	Inserir docs no SPA (Danfe, ateste de recebimento, informação de pag.)	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
6	Lançar material no sistema e incluir doc. no SPA	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,50	25,22
7	Conferir docs gerados pela Seção de Recebimento de Materiais	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,08	4,20
8	Registrar Entrega no SRP	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,09	4,41
9	Verificar a Existência de Sanção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
10	Autuar processo de sanção e instruir pagamento	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,48	24,16
11	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
12	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
13	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
14	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
15	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,20
16	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
17	Inserir informação no SPA sobre pagto e multa retida e enviar processo para DMP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,62
18	Arquivar processo de pagto	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
19	Instruir processo de retenção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,31	15,45
20	Instruir processo de defesa	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,99	50,01
21	Informar prejuízo	Unid. Gestora da Ata	TJA	50,43	0,50	25,22
22	Emitir parecer	Ass. DMP	Assessor Técnico	120,53	2,50	301,32
23	Acolher parecer	Diretor DMP	Diretor	145,69	0,08	10,93
24	Analisar e emitir decisão	DGA	Diretor Geral Adm.	157,11	2,50	392,77
25	Comunicar a empresa sobre decisão	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
26	Instruir processo de anotação	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,17	8,41
27	Registrar sanção	SF/DLCD/DMP	Chefe de Seção	65,08	1,00	65,08
28	Arquivar processo de defesa	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
					Pagamento	178,27
					Multa	908,39
					Custo Total	**1.086,67**

Fonte: Autor (2017).

APÊNDICE G - Planilha de custeio (pagamento com retenção de multa - com defesa deferida e devolução da multa NÃO convertida em receita)

	Pagamento com retenção de multa - Defesa deferida - multa não convertida em receita					
nº	Atividade	Unidade Respons.	Quem executa?	Hora-Trabalho	Tempo Total	Custo Atividade
1	Conferência prévia na entrega do material	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,25	12,61
2	Conferência detalhada do material	Div. de Almox.	Terceirizado (Almoxarifado)	25,85	1,50	38,77
3	Confeccionar informação de pagamento	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
4	Confeccionar informação de pagamento (validação pelo Chefe de Divisão)	Div. de Almox.	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04
5	Inserir docs no SPA (Danfe, ateste de recebimento, informação de pag.)	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
6	Lançar material no sistema e incluir doc. no SPA	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,50	25,22
7	Conferir docs gerados pela Seção de Recebimento de Materiais	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,08	4,20
8	Registrar Entrega no SRP	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,09	4,41
9	Verificar a Existência de Sanção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
10	Autuar processo de sanção e instruir pagamento	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,48	24,16
11	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
12	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
13	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
14	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
15	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,20
16	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
17	Inserir informação no SPA sobre pagto e multa retida e enviar processo para DMP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,62
18	Arquivar processo de pagto	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
19	Instruir processo de retenção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,31	15,45
20	Instruir processo de defesa	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,99	50,01
21	Informar prejuízo	Unid. Gestora da Ata	TJA	50,43	0,50	25,22
22	Emitir parecer	Ass. DMP	Assessor Técnico	120,53	2,50	301,32
23	Acolher parecer	Diretor DMP	Diretor	145,69	0,08	10,93
24	Analisar e emitir decisão	DGA	Diretor Geral Adm.	157,11	2,50	392,77
25	Comunicar a empresa sobre decisão	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
26	Instruir processo de devolução	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,17	8,41
27	Fazer PP e OB com débito em conta (baixa do valor retido)	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,68
28	Fazer GR	DT/DOF	TJA	50,43	0,07	3,36
29	Emitir PP e OB para devolver a multa	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	1,96
30	Fazer informação e arquivar processo	DT/DOF	TJA	50,43	0,17	8,41
					Pagamento	178,27
					Multa	853,30
					Custo Total	**1.031,57**

Fonte: Autor (2017).

UNISUL

APÊNDICE H - Planilha de custeio (pagamento com retenção de multa - com defesa deferida e devolução da multa JÁ convertida em receita)

	Pagamento com retenção de multa - Defesa deferida - multa já convertida em receita					
nº	Atividade	Unidade Respons.	Quem executa?	Hora-Trabalho	Tempo Total	Custo Atividade
1	Conferência prévia na entrega do material	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,25	12,61
2	Conferência detalhada do material	Div. de Almox.	Terceirizado (Almoxarifado)	25,85	1,50	38,77
3	Confeccionar informação de pagamento	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
4	Confeccionar informação de pagamento (validação pelo Chefe de Divisão)	Div. de Almox.	Chefe de Divisão	120,53	0,08	10,04
5	Inserir docs no SPA (Danfe, ateste de recebimento, informação de pag.)	Div. de Almox.	Chefe de Seção	65,08	0,50	32,54
6	Lançar material no sistema e incluir doc. no SPA	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,50	25,22
7	Conferir docs gerados pela Seção de Recebimento de Materiais	Div. de Almox.	TJA	50,43	0,08	4,20
8	Registrar Entrega no SRP	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,09	4,41
9	Verificar a Existência de Sanção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
10	Autuar processo de sanção e instruir pagamento	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,48	24,16
11	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
12	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
13	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
14	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
15	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,20
16	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
17	Inserir informação no SPA sobre pagto e multa retida e enviar processo para DMP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,62
18	Arquivar processo de pagto	SRP/DCCRP/DMP	Chefe de Seção	65,08	0,08	5,42
19	Instruir processo de retenção	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,31	15,45
20	Instruir processo de defesa	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,99	50,01
21	Informar prejuízo	Unid. Gestora da Ata	TJA	50,43	0,50	25,22
22	Emitir parecer	Ass. DMP	Assessor Técnico	120,53	2,50	301,32
23	Acolher parecer	Diretor DMP	Diretor	145,69	0,08	10,93
24	Analisar e emitir decisão	DGA	Diretor Geral Adm.	157,11	2,50	392,77
25	Comunicar a empresa sobre decisão	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,08	4,20
26	Instruir processo de devolução	SRP/DCCRP/DMP	TJA	50,43	0,17	8,41
27	Consultar e juntar PP que demonstra o que foi retido	DT/DOF	TJA	50,43	0,08	4,06
28	Fazer informação para a Seção de Execução Orç.	DT/DOF	TJA	50,43	0,16	7,87
29	Analisar processo e calcular atualização da multa	SEO/DO/DOF	TJA	50,43	0,05	2,52
30	Classificar e inserir dados na planilha	SEO/DO/DOF	TJA	50,43	0,06	2,94
31	Emitir empenho	SEO/DO/DOF	Estagiário	13,27	0,04	0,51
32	Conferir empenho	SEO/DO/DOF	TJA	50,43	0,01	0,42
33	Analisar e assinar empenho da multa devolvida	Diretor DOF	Diretor	145,69	0,01	1,17
34	Analisar e assinar empenho da multa devolvida	DGA	Diretor Geral Adm.	157,11	0,33	52,37
35	Conferir SPA	DC/DOF	Terceirizado (recepcionista)	22,40	0,01	0,30
36	Certificar	DC/DOF	Estagiário	13,27	0,07	0,88
37	Liquidar	DC/DOF	TJA	50,43	0,05	2,28
38	Verificar Conformidade Contábil	DC/DOF	TJA	50,43	0,13	6,45
39	Verificar processo e fazer a PP	DT/DOF	TJA	50,43	0,03	1,33
40	Fazer OB	DT/DOF		-	0,00	-
41	Inserir informação no SPA sobre pagto e arquivar processo	DT/DOF	TJA	50,43	0,04	2,10
					Pagamento	178,27
					Multa	923,09
					Custo Total	**1.101,36**

Fonte: Autor (2017).