UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (CCSA)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCC)
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VLADÊNIA LETIERI GONÇALVES

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Uma Análise nas Demonstrações Contábeis de Prefeituras de Municípios Pernambucanos com Vistas à *Accountability*

RECIFE
2010

VLADÊNIA LETIERI GONÇALVES

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Uma Análise nas Demonstrações Contábeis de Prefeituras de Municípios Pernambucanos com Vistas à *Accountability*

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Josenildo dos Santos, PhD.

RECIFE
2010

Gonçalves, Vladênia Letieri

Contribuições previdenciárias: uma análise nas demonstrações contábeis de prefeituras de municípios pernambucanos com vistas à accountability / Vladênia Letieri Gonçalves. – Recife: A Autora, 2010.

113 f. : il.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2010.

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade pública. 2. Demonstrações contábeis – Prefeituras de Municípios de Pernambuco. 3. Contribuições previdenciárias. 4. Accountability. I. Título. II. Santos, Josenildo dos.

657	**CDU (1997)**	**UFPE**
657	**CDD (22.ed.)**	**CAA2010-12**

Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenação

Contribuições Previdenciárias: Uma Análise nas Demonstrações Contábeis de Prefeituras de Municípios Pernambucanos com Vistas à *Accountability*.

Vladênia Letieri Gonçalves

Dissertação submetida ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 1 de abril de 2010.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Josenildo dos Santos (PhD.)

Examinador Interno: Aldemar de Araújo Santos (Dr.)

Examinadora Externa: Natalie Haanwinckel Hurtado (Drª.)

DEDICATÓRIA

À minha mãe, irmãos e amigos

Por todo apoio dado em todos os momentos da minha vida, quer mais fáceis, quer difíceis, porém sempre presentes, pessoas que simplesmente amo!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sempre estar ao meu lado, por toda sua fidelidade, pelas oportunidades e pelo mais precioso: seu amor incondicional.

À minha mãe, que sempre lutou para que seus filhos tivessem grandes futuros e acreditou que sempre é possível galgar mais um degrau.

Aos meus irmãos, Paula, Fernandino, Fernanda, Farannay, Fauzia, Mattheus, Yohanan e Miguel, pelo amor, carinho, apoio e principalmente paciência ofertados. À minha sobrinha Giovanna, pois seus abraços e o chamar de 'titia' foram muito importantes.

À minha amiga Andreza Rodrigues por todo seu apoio e carinho dispensados durante longos e longos anos de convivência e também por sempre estar presente nas horas mais necessárias.

A Alexandre pela sua importância durante a minha trajetória acadêmica, amizade tão importante e apoio/auxílio/ajuda e outros sinônimos que preencheriam todo este trabalho.

A Karina, pela sua amizade, auxílio e por todos os seus 'quem disse?', sempre necessários e que serão lembrados por toda a vida.

Aos amigos e companheiros de mestrado, Airton, Daniel, Fabrícia, João Marcelo, Lucy, Luiz Arthur, Luiz Carlos, Márcia, Michelle, Rodrigo e Públio, por toda ajuda na construção do conhecimento. Sem esquecer de Josimar e Andresson, que tornaram-se parte da minha vida desde as viagens com sono, regradas a café com sanduíche de queijo de manteiga até nossa missão conjunta como educadores contábeis.

Aos Professores da época da graduação que tanto contribuíram a ponto de hoje serem denominados colegas.

Aos Professores Miranda, PhD., Jorge Lopes, PhD., Dr. Marco Tullio, Dra. Umbelina Lagioia, Dr. Jeronymo Libonati, por todo conhecimento compartilhado e pela contribuição para um aprendizado crítico e real.

Aos amigos Dinamérico Liberal, José Paixão e Luciano que sempre nos auxiliaram quando precisamos, procurando ajudar em todos os momentos.

Ao Prof. Josenildo dos Santos, PhD., meu orientador, que com muita paciência possibilitou o desenvolvimento do trabalho, buscando sempre torná-lo um diferencial no campo científico.

Aos Professores Dr. Francisco Ribeiro, Dr. Aldemar Santos e Dra. Natalie Hurtado por suas considerações que tanto contribuíram para a conclusão deste trabalho.

A Gil, Patrícia e tantos outros amigos que sempre torceram para que atingisse meus objetivos.

Aos Professores Gilvan George, Éber Wesley e Ricardo Galvão por toda ajuda no processo de coleta dos dados.

Aos amigos da UFPE Caruaru, Edcleide, Wagner, Ricardo, Emilia, Thaysa, Laura, Miguel, Nélio e tantos outros que deram seu apoio.

Ao Professor José Mariano, diretor do CAA, por seu apoio e compromisso com a educação, liberando-me para cursar e concluir este curso.

Aos alunos que tanto torceram e a todos, que direta ou indiretamente, contribuíram para chegar até aqui.

Há homens que lutam um dia, e são bons; Há outros que lutam um ano, e são melhores; Há aqueles que lutam muitos anos, e são muito bons; Porém há os que lutam toda a vida, estes são os imprescindíveis. (BERTOLD BRECHT)

RESUMO

A transparência nas contas públicas é fator condicionante para a existência de um governo democrático, para isso a contabilidade, como produtora de informações que fomentam a prestação de contas, tem papel fundamental perante o estado e a sociedade. O presente estudo teve como objetivo analisar se as demonstrações contábeis de prefeituras municipais do estado de Pernambuco estão compatíveis com os degraus da *Accountability,* propostos por Pederiva (2004), no que tange às contribuições previdenciárias sobre folha de pagamento e no seu repasse para os fundos gestores destes recursos. O método utilizado foi o dedutivo, quanto aos objetivos foi exploratório e descritivo, baseado em análise documental e bibliográfica e com abordagem do problema qualitativa. A amostra partiu dos 185 municípios pernambucanos, onde extraiu-se 30 municípios, definidos de forma não probabilística e por acessibilidade e que após a análise das demonstrações foi finalizada em 27 municípios por três deles haver apresentado problemas de conteúdo na descrição dos itens que compõem as demonstrações contábeis do setor público. A análise dos dados baseada nos 17 anexos da lei 4.320/64 resultou na aderência, das demonstrações contábeis dos municípios estudados a todos os degraus de *accountability*, de cerca de 4% da amostra, o correspondente a um município, que em 2007, cumpriu todos os requisitos de transparência e prestação de contas de valores previdenciários, agrupados em retenções, inscrições e baixa do montante correspondente a esta prefeitura no exercício. Conclui-se que as demonstrações contábeis do setor público não estão compatíveis com os degraus de *accountability*, pois embora um município tenha demonstrado cumprimento através das demonstrações contábeis, o fez em apenas um ano, feito que não foi repetido no ano seguinte. Alerta-se que as omissões de valores retidos diretamente em folha de pessoal, observadas no transcorrer das análises, constituem fato preocupante aos cidadãos e contribuintes, uma vez que o custeio de futuros benefícios passa a ser incerto à medida que a regularidade de órgãos com estes problemas é atestada em determinado período, sem que haja ressarcimentos ou ajustes de valores não confessados, evidenciados através das informações contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Demonstrações Contábeis. Contribuições Previdenciárias. Prefeituras. *Accountability*.

ABSTRACT

The transparency in public accounts it´s determinant for the existence of a democratic government, for this the accounting, as a producer of information that promote accountability, has a crucial role at the state and society. This study aimed to examine whether the financial statements of municipal government in the state of Pernambuco are compatible with the steps of accountability, as proposed by Pederiva (2004), in regard to the social contributions on payroll and its transfer to the funds managers of these resources. The methodology used was the deductive, as the objectives was the exploratory and descriptive, based on document analysis and literature and qualitative approach to the problem. The sample came from 185 municipalities in Pernambuco, where it drew 30 districts, defined as non-probabilistic and accessibility, and that after consideration of statements was completed in 27 municipalities in three of them have presented problems in the content description of the items that make up the statements of the public sector. Data analysis based on the 17 annexes to the Law 4320/64 resulted in the grip of the financial statements of the cities studied at all steps of accountability, about 4% of the sample, representing a municipality in 2007, met all the requirements of transparency and accountability of pension values, grouped in taxes, registration and lower the amount corresponding to this city in the year. We conclude that the financial statements of the public sector are not consistent with the steps of accountability so that while a municipality has demonstrated compliance with the financial statements, did so in just one year, a feat that was not repeated the following year. Warning that the omissions of amounts withheld directly to sheet staff observed during the course of the analysis, is a matter of concern to citizens and taxpayers, since the cost of future benefits is being uncertain as to the correctness of these organs with problems is attested in a given period, without any compensations or adjustments to values not confessed, as evidenced by the accounting information.

Keywords: Public Accounting. Financial Statements. Security Contributions. Prefecture. Accountability.

LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dados para avaliação dos degraus de *accountability* da Prefeitura 1 em 2005 69
Figura 2 – Dados para avaliação dos degraus de *accountability* da Prefeitura 1 em 2006 72
Figura 3 – Dados para avaliação dos degraus de *accountability* da Prefeitura 1 em 2007 74
Figura 4 – Dados para avaliação dos degraus de *accountability* da Prefeitura 1 em 2008 76
Figura 5 – Dias de irregularidade fiscal dos municípios perante o INSS 79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Graus de Accountability e Dimensões da Entidade Contábil 23
Quadro 2 – Itens necessários à emissão do CRP com devidos enfoques 39
Quadro 3 – Espelho das resoluções do CFC para o setor público 54
Quadro 4 – Objetivos das IPSAS (Com as IAS comparadas) 57
Quadro 5 – Anexos da Lei 4.320/64 aplicados aos degraus de accountability 66
Quadro 6 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 2 80
Quadro 7 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 3 81
Quadro 8 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 4 82
Quadro 9 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 5 83
Quadro 10 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 6 84
Quadro 11 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 7 84
Quadro 12 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 8 85
Quadro 13 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 9 86
Quadro 14 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 10 87
Quadro 15 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 11 88
Quadro 16 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 12 88
Quadro 17 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 13 89
Quadro 18 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 14 90
Quadro 19 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 15 91
Quadro 20 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 16 92
Quadro 21 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 17 92
Quadro 22 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 18 93
Quadro 23 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 19 94
Quadro 24 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 20 95
Quadro 25 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 21 96
Quadro 26 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 22 96
Quadro 27 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 23 97
Quadro 28 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 24 97
Quadro 29 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 25 98
Quadro 30 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 26 99
Quadro 31 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 27 99

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução da folha de pagamento e do percentual de retenções previdenciárias ... 82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAPs	Caixas de Aposentadoria e de Pensão
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CMN	Conselho Monetário Nacional
CND	Certidão Negativa de Débitos
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRP	Certificados de Regularidade Previdenciária
IAC	Associação Interamericana de Contabilidade
IAS	*International Accounting Standards*
IASB	*International Accounting Standards Board*
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil
IN	Instrução Normativa
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IPECAFI	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IPSAS	*International Public Sector Accounting Standards*
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPS	Ministério da Previdência Social
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
MPOG	Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
REEO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RFB	Receita Federal do Brasil
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RPS	Regulamento da Previdência Social
SOF	Secretaria de Orçamento e Finanças
SPS	Secretaria da Previdência Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....15

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO 15

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA 18

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA 19

1.3.1 Objetivo Geral.....19

1.3.2 Objetivos Específicos.....19

1.4 JUSTIFICATIVA 19

1.5 DELIMITAÇÃO DA ESTUDO 20

1.6 PROCEDER METODOLÓGICO 21

1.6.1 Coleta de dados 22

1.6.2 Tratamento e análise dos dados.....22

2 REFERENCIAL TEÓRICO 25

2.1 PREVIDÊNCIA SOCIAL 25

2.1.1 Regimes Previdenciários 26

2.1.1.1 Regime Geral de Previdência Social 28

2.1.1.2 Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos 29

2.1.1.3 Regimes de Previdência Complementar 31

2.1.1.4 Obrigação Previdenciária 32

2.1.1.4.1 Sujeito Ativo da Obrigação Previdenciária 33

2.1.1.4.2 Sujeito Passivo da Obrigação Previdenciária 33

2.1.2 Contribuições Previdenciárias.....33

2.1.2.1 Responsabilidade pelo Recolhimento das Contribuições Previdenciárias 35

2.1.2.2 Certidão Negativa de Débitos Previdenciários (CND) 36

2.1.2.3 Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) 37

2.2 CONTABILIDADE..... 40

2.2.1 Informação Contábil 41

2.2.2 Contabilidade Pública 42

2.2.3 Demonstrações Contábeis do Setor Público **..... 44**

2.2.3.1 1 Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas 46

2.2.3.2 Programa de Trabalho 47

2.2.3.3 Demonstrativo da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as categorias econômicas 47

2.2.3.4 Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as funções 48

2.2.3.5 Relatório comparativo da receita orçada com a arrecadada 48

2.2.3.6 Relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada 48

2.2.3.7 Balanço Orçamentário 48

2.2.3.8 Balanço Financeiro 49

2.2.3.9 Balanço Patrimonial 50

2.2.3.10 Demonstração das Variações Patrimoniais 50

2.2.3.11 Demonstração da Dívida Fundada Interna 50

2.2.3.12 Demonstração da Dívida Flutuante 51

2.2.3.13 Demonstração dos Fluxos de Caixa 51

2.2.3.14 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido 51

2.2.3.15 Demonstração do Resultado Econômico 52

2.3 NOVAS NORMAS CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO 53

2.4 CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS PREVIDENCIÁRIOS 59

2.5 *ACCOUNTABILITY* 61

2.5.1 Transparência das Contas Públicas 64

3 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS 66

3.1 PREFEITURA MUNICIPAL 1 69

3.2 PREFEITURA MUNICIPAL 2 80

3.3 PREFEITURA MUNICIPAL 3 81

3.4 PREFEITURA MUNICIPAL 4 82

3.5 PREFEITURA MUNICIPAL 5 83

3.6 PREFEITURA MUNICIPAL 6 84

3.7 PREFEITURA MUNICIPAL 7 84

3.8 PREFEITURA MUNICIPAL 8 85

3.9 PREFEITURA MUNICIPAL 9 86

3.10 PREFEITURA MUNICIPAL 10 87

3.11 PREFEITURA MUNICIPAL 11 88

3.12 PREFEITURA MUNICIPAL 12 88

3.13 PREFEITURA MUNICIPAL 13 89

3.14 PREFEITURA MUNICIPAL 14 90

3.15 PREFEITURA MUNICIPAL 15 91

3.16 PREFEITURA MUNICIPAL 16 92

3.17 PREFEITURA MUNICIPAL 17 92

3.18 PREFEITURA MUNICIPAL 18 93

3.19 PREFEITURA MUNICIPAL 19 94

3.20 PREFEITURA MUNICIPAL 20 95

3.21 PREFEITURA MUNICIPAL 21 96

3.22 PREFEITURA MUNICIPAL 22 96

3.23 PREFEITURA MUNICIPAL 23 97

3.24 PREFEITURA MUNICIPAL 24 97

3.25 PREFEITURA MUNICIPAL 25 98

3.26 PREFEITURA MUNICIPAL 26 99

3.27 PREFEITURA MUNICIPAL 27 99

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS 100

REFERÊNCIAS 102

APÊNDICE A 113

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A previdência social surgiu no Brasil no ano de 1923, a partir do Decreto Legislativo nº 4.682[1], considerado como a "lei Eloy Chaves", por haver sido este o responsável pelo projeto original deste decreto. Este surgimento deu-se na forma de Caixas de Aposentadoria e de Pensão (CAPs).

Na década de 30, surgiu a figura dos Institutos de Aposentadoria e Pensão (IAPs), onde o então Presidente Getúlio Vargas suspendeu durante seis meses as CAPs para reestruturação, que funcionavam em regime de capitalização, dando origem a seis IAPs que funcionaram paralelamente às CAPs[2].

Em 1966, através do Decreto Lei nº 72, houve a fusão dos IAPs, quando foi criado no Brasil um único ente previdenciário, surgindo então o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS)[3].

Em 12 de abril de 1990, através de Lei 8.029, em seu artigo 17, o então INPS passou a ser chamado de Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), compreendendo a Seguridade Social e a Assistência Social. Após esta lei, tornou-se necessária a criação de norma específica que regulasse as atividades do INSS, o que se deu a partir da instituição da Lei 8.212, em 24 de julho de 1991.

A seguridade social é definida pela Constituição Federal (CF), em seu artigo 194, como o "conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social", abrangendo todos os benefícios que contemplam os beneficiários dos Regimes Previdenciários.

De acordo com Lima (2006, p. 35), a Previdência Brasileira divide-se em:

> 1) Pública, composta pelos Regimes Geral de Previdência Social (RGPS) e Regime Próprio de Previdência Social (RPPS);

---

[1] Disponível em: http://www1.previdencia.gov.br/agprev/agprev_mostraNoticia.asp?Id=17754&ATVD=1&xBotao=2
[2] Disponível em: http://www1.previdencia.gov.br/pg_secundarias/previdencia_social_12_04.asp
[3] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/1965-1988/Del0072.htm

> 2) Privada ou complementar, formada por Entidade Aberta de Previdência Complementar (EAPC) e Entidade Fechada de Previdência Complementar (EFPC).

Na área pública, a divisão entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) é constituída basicamente a partir de que o RGPS irá amparar os trabalhadores regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) e o RPPS regulamenta a seguridade social de funcionários públicos, efetivos, das três esferas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A CF através do art. 194 preceitua que o poder público é o responsável pelo financiamento da seguridade social com o propósito de tornar universal a cobertura e o atendimento; uniformizar os benefícios concedidos aos trabalhadores urbanos e rurais; analisar e distribuir benefícios e serviços; cuidar da diversidade de financiamento; e objetivar o caráter democrático e descentralizado da gestão, com participação de trabalhadores ativos e inativos, empresas e demais órgãos governamentais.

De acordo com Dain *et al*. (*apud* BOSCHETTI E SALVADOR, 2006), o financiamento da seguridade social, inclusive internacionalmente, é baseado de forma crescente na arrecadação tributária e de contribuições sobre a folha salarial. Desta forma, a arrecadação tributária consiste nas retenções das contribuições previdenciárias dos funcionários, com percentuais estabelecidos pelos regimes previdenciários, aos quais a empresa ou órgão estará submetido.

As contribuições sobre folha salarial são denominadas contribuições patronais, neste caso, previdenciárias, onde a entidade será responsável pelo recolhimento de valores sobre a folha de pagamento, sendo a união destes dois tipos de recolhimento – funcional e patronal - responsável pelo financiamento da seguridade social.

Apesar da importância das contribuições previdenciárias, sabe-se que há uma grande inadimplência no seu recolhimento, tanto que foram publicadas a Lei 11.941 de 27 de maio de 2009 e a Portaria Conjunta PGFN/RFB[4] nº 15 de 15 de dezembro de 2009, ambas com objetivo de reduzir os totais a receber destas contribuições, permitindo o parcelamento das dívidas tanto para os contribuintes individuais da previdência como para empresas privadas e órgãos públicos.

As autorizações de parcelamento visam à redução do déficit da previdência e do custeio da seguridade social por parte do governo, pois muito se fala sobre possíveis déficits

[4] Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2009/PortariaConjunta/portconjuntaPGFNRFB015.htm

da previdência social, não só do regime geral, mas também dos regimes próprios, pois Silva (200?)[5] afirma que atualmente os entes da federação têm o orçamento comprometido pelo custeio de seu sistema previdenciário, o que torna mais difícil a execução do orçamento e das ações de governo nas áreas de saúde, educação e saneamento, entre outras definidas constitucionalmente, fato que demanda ajustes orçamentários. Estes ajustes, necessários, na maioria das vezes, atingem os recursos previdenciários, o que causa a existência ou aumento do déficit do fundo previdenciário.

Com foco nos órgãos públicos, as contribuições previdenciárias oriundas das folhas de pagamento dos mesmos são baseadas legalmente pela contratação de servidores, que desde a instituição da Constituição Federal (CF) em 1988, através do art. 37, inciso II, dependerá de aprovação prévia em concurso público, ressalvadas as contratações para cargos comissionados.

Este mesmo artigo, inciso IX, abre uma exceção, quando permite que os órgãos públicos contratem funcionários por tempo determinado, desde que, para atender a necessidades temporárias de excepcional interesse público. Este é um fato que pode ser muito comum em muitos estados e municípios, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) ao considerar constitucional a lei 10.834/04, que autorizava contratações temporárias no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), tornou bastante amplo o inciso IV do art. 37 da CF, que diz que dentro do período de validade do edital, o candidato aprovado em concurso público terá prioridade na convocação sobre novos concursados (QUEIROZ, 2004).

A diferença entre o recolhimento das contribuições previdenciárias destes dois tipos de servidores, concursados e contratados, consiste na norma que rege sua função - se o estatuto da categoria, se a Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) - onde a maioria de empresas estatais possui regime diferenciado para os servidores concursados (estatutários) regidos por estatuto próprio do órgão, categoria funcional ou esfera governamental. Os funcionários com contrato por tempo determinado terão seus contratos de trabalho regulamentados pela CLT e conseqüentemente gozarão de todos os direitos constantes nesta lei.

Para que os segurados possam ter garantido seus direitos a futuros benefícios é necessário que haja prestação de contas e transparência quanto às retenções e repasses. Esta prestação é conhecida como *accountability* que embora não tenha sido traduzida – usa-se o termo em inglês – transformou-se em sinônimo de transparência ao longo dos anos.

---

[5] Disponível em: http://www1.previdencia.gov.br/pg_secundarias/previdencia_servidor_10_01-F.asp

Castro (2005) corrobora, conceituando *accountability* como responsabilidade por prestar contas.

Ante a isto, cabe aos órgãos fiscalizadores à ação de observação e atesto do nível de transparência e de prestação nas contas, em especial das contas públicas, por tratar-se de recursos advindos do povo.

De Leon (1998) e Mulgan (2000) *apud* (PINA, TORRES e ACERETE, 2007) afirmam que, no mundo, a *accountability* abrange questões relacionadas com o controle externo exercido pelos tribunais de contas como a forma de que os cidadãos possam acompanhar as realizações dos representantes eleitos e assim os gastos públicos (tradução livre).

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

O repasse dos valores previdenciários retidos em folha de pagamento é extremamente necessário, conforme preceitua a legislação. O não recolhimento destes valores pode por em risco a concessão de futuros benefícios previdenciários aos trabalhadores vinculados a este regime, em principal a aposentadoria, pois estes recursos, embora não sejam necessários para uso imediato, poderiam ser aplicados, observando-se a política de investimentos de cada instituto de previdência, desde que esteja de acordo com as normas específicas do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), através da Lei 9.717/98, que dispõe sobre as regras gerais para funcionamento e organização dos regimes próprios de previdência social e pela resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 3.506/07[6], em seus artigos 4 a 6.

Diante desse contexto, observa-se o quão importante é que haja transparência na gestão dos recursos públicos, sobretudo no que se refere ao recolhimento das contribuições previdenciárias, uma vez que se trata de dinheiro do povo, que deverá retornar para o povo, em forma de benefícios previdenciários.

Considerando-se que o repasse dos descontos previdenciários realizados em folha de pagamento é de responsabilidade dos empregadores, como fiéis depositários destes recursos, tem-se como questão norteadora do presente estudo: **Estarão as demonstrações contábeis de municípios do estado de Pernambuco revestidas dos degraus da *accountability*, no que concerne ao evidenciamento do repasse das retenções das contribuições previdenciárias?**

[6] Disponível em: https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=107367132&method=detalharNormativo

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos da pesquisa são divididos em geral e específicos e de acordo com a contextualização do presente estudo, apresentam-se como:

1.3.1 Objetivo Geral

Evidenciar se as demonstrações contábeis de prefeituras municipais do estado de Pernambuco estão compatíveis com os degraus da *Accountability* no que tange às contribuições previdenciárias retidas em folha de pagamento e no seu repasse para os fundos que devem gerir estes recursos.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Revisar a literatura acerca da contribuição previdenciária e de sua retenção, obrigatoriedade de recolhimento e os benefícios custeados pelo repasse previdenciário ao INSS e aos Institutos de Previdência;
- Descrever a *Accountability* em conjunto com seus degraus e aplicações;
- Investigar se as demonstrações contábeis dos municípios atendem aos degraus da *Accountability*, objetivando a evidenciação do recolhimento ou não das contribuições previdenciárias retidas dos servidores municipais e das patronais sobre folha.

1.4 JUSTIFICATIVA

A previdência deverá promover a cobertura dos riscos sociais, sendo estes, possibilidades que poderão causar a perda da capacidade laborativa, consequentemente a de manutenção do sustento do trabalhados como contribuinte (KERTZMAN, 2008).

Desta forma, o não repasse de retenções previdenciárias aos órgãos competentes pode onerar de forma injusta o ente governamental representado pelo instituto ou fundo previdenciário gestor dos recursos, uma vez que a falta do recolhimento destas contribuições poderá, no futuro, acarretar em diminuição dos recursos previdenciários e até o não adimplemento das obrigações ora aceitas para com os segurados.

É uma situação séria, pois o não repasse é um fato que está previsto na lei 8.429/1992 como ato de improbidade administrativa; também a prestação de contas passa a não ser confiável, estando incompleta, o que fere o art. 70, § único, que diz que todo aquele que realize a gestão de bens e recursos públicos deverá prestar contas, sob pena de incorrência em crime e sofrer intervenção conforme preceitua o art. 34, inciso VII, alínea d, da lei anteriormente citada.

Portanto, justifica-se este trabalho ao buscar analisar o conteúdo das demonstrações contábeis de prefeituras dos municípios de Pernambuco, com o intuito de verificar a existência ou inexistência do recolhimento das contribuições previdenciárias retidas dos servidores destes municípios através destas demonstrações, no que tange à observância dos degraus da *accountability* quanto à clareza e a transparência das informações. Tendo-se a intenção de despertar nos profissionais contábeis a curiosidade e o desejo de participar do processo de cumprimento dos princípios da administração pública, contidos no art. 37 da CF; da sociedade e seus integrantes, como sujeitos ativos destas retenções; e do poder público, como ente que deve cumprir as normas legais e zelar pelo patrimônio da sociedade.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O grupo populacional definido é composto pelas demonstrações contábeis das prefeituras do estado de Pernambuco, que é divido em 05 (cinco) regiões: Metropolitana (14 municípios), Zona da Mata (43 municípios), Agreste (71 municípios), Sertão (42 municípios) e São Francisco (15 municípios), totalizando 185 municípios (IBGE, 2009).

O presente estudo foi realizado com base em relatórios e demonstrações contábeis dos anos de 2005 a 2008 em prefeituras de municípios de Pernambuco. Estes relatórios e demonstrações são baseados nos anexos da lei 4.320/64.

A escolha pelo estudo deste período de tempo deu-se pelo fato do ano de 2005 tratar-se do início de uma gestão municipal, sendo os demais anos (2006-2008) a continuação do

mandato eletivo, o que proporcionou uma comparação entre os saldos remanescentes entre mandatos.

A amostra foi selecionada de forma não probabilística e por acessibilidade e compreendeu inicialmente 30 (trinta) municípios, o que foi reduzido após análise das demonstrações para 27 (vinte e sete), por três deles haver apresentado problemas de conteúdo na descrição dos itens que compõem as demonstrações contábeis do setor público. Trata-se de municípios com tamanhos variados desde pequenos com representação de 0,10% sobre o total de habitantes do estado de Pernambuco, a municípios maiores, com quantidade de habitantes representativa próxima de 1% da população estadual. Principalmente em municípios do interior, onde há uma quantidade menor de habitantes se comparados com os mais populosos do estado, um dos maiores empregadores é o governo e com isso o Estado passa a ser o responsável por uma grande parte do giro na economia desses municípios.

1.6 PROCEDER METODOLÓGICO

O método de pesquisa utilizado para realização deste estudo foi o dedutivo pois, segundo Lopes (2006, p. 172), representa "[...] a racionalização ou combinação de idéias em sentido interpretativo [...]" e que se utiliza da dedução com um "[...] raciocínio que caminha do geral para o particular".

Segundo os objetivos propostos, a pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, pois Beuren (2006) caracteriza a pesquisa exploratória como sendo muito utilizada quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis; e descritiva porque, segundo Gil (2002, p. 42), é o tipo de pesquisa que "Tem como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis".

Quanto às técnicas, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental. Bibliográfica, pois baseia-se em materiais já elaborados, jornais, revistas, livros, artigos, pesquisas, monografias, dissertações, teses etc. e documental, porque verifica os dados constantes nas demonstrações contábeis dos municípios objetos deste estudo.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, pois Richardson (1999) assevera que estudos que empregam metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de um problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar

processos vividos pela sociedade, contribuir no processo de mudança e possibilitar o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Ainda com relação aos objetivos, a utilização dos degraus da *accountability* no processo de análise das demonstrações contábeis dos municípios é baseada na proposta dada por Pederiva (2004, p. 58) que por sua vez utilizou-se de conceitos de FASAB (2004); GASBCS 2, § 21; Stewart (1984, *apud* ICERMAN E SINASON, 1996), para elaboração e agrupamento destes degraus.

Com isso, procurou-se uma forma de comparabilidade e de aplicação destes degraus às demonstrações contábeis dos municípios selecionados na amostra do estudo.

1.6.1 Coleta de dados

Definida a forma de análise das demonstrações contábeis e a amostra do estudo, procedeu-se à coleta dos dados junto ao setor de contabilidade dos 27 municípios que integram a pesquisa, tendo sido a mesma realizada entre os meses de novembro de 2009 e janeiro de 2010, utilizando as informações impressas das contas já encerradas.

Outra fonte de acesso às informações necessárias foi o sítio do INSS[7], onde foram obtidas as Certidões Negativas de Débitos Previdenciários (CND[8]) e os Certificados de Regularidade Previdenciária (CRP[9]).

1.6.2 Tratamento e análise dos dados

O estudo documental foi realizado nos relatórios e demonstrações contábeis das prefeituras municipais em estudo, com o objetivo de demonstrar se as fases da contribuição previdenciária funcional estavam sendo cumpridas por cada uma delas. Estas fases são dispostas da seguinte forma:

---

[7] Disponível em: http://www.mpas.gov.br
[8] Consulta disponível em: https://www1.previdencia.gov.br/sps/app/crp/crppesquisaente.asp
[9] Consulta disponível em: http://www010.dataprev.gov.br/cws/contexto/cnd/cnd.html

I. retenção dos valores previdenciários sobre folha de cada funcionário, dentro de um percentual preestabelecido;
II. registro contábil da retenção e reconhecimento da obrigação gerada;
III. pagamento da obrigação previdenciária funcional e diminuição dos valores da dívida flutuante.

Estas fases são distintas e evidenciadas nos relatórios e demonstrações, em sua maioria, em formas fracionadas, ou seja, não há um demonstrativo que englobe todos os elementos, uma vez que a contabilidade pública trata a receita e a despesa separadamente, assim, em um demonstrativo evidencia-se a receita (extra-orçamentária - por tratar-se de retenção para posterior pagamento); em outro demonstrativo identifica-se a inscrição da dívida e o reconhecimento da despesa (obrigação) gerada no momento da retenção, dentre outros aspectos. Todo esse processo é discriminado no item 3 deste estudo.

Pederiva (2004) trata de forma detalhada os 05 degraus da *accountability*, enfatizando as dimensões de sua aplicação na natureza contábil, a forma de conexão entre os elementos e sua aplicação entre os setores da sociedade. Pode-se observar de forma mais explícita o que o autor trata através do quadro 1.

Graus de *Accountability* (GASBCS 2)	Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação CVM n. 29/1986)	Elementos de Conexão	Divulgação por Setor	
			Governamental	Privado
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Explícita	Explícita
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Explícita	Explícita
3. Desempenho ou *performance* (eficiência e efetividade)	Econômica	Objetivo	Explícita	Explícita
4. Programas (*outcomes* e efetividade)	Social	Subjetivo	Explícita	Implícita
5. Políticas (valor)	-	Subjetivo	Explícita	Implícita

Quadro 1 - Graus de *Accountability* e Dimensões da Entidade Contábil
Fonte: Pederiva (2004, p. 61)

Depois de identificadas as fases e com base no Quadro 1, procedeu-se à análise dos dados coletados, observando se as demonstrações contábeis das prefeituras evidenciam os seguintes aspectos com base nos degraus da *accountability* (PEDERIVA, 2004):

- Degrau 1 - *accountability* de probidade e legalidade: foi considerado quando houve a possibilidade de visualizar nas demonstrações o cumprimento ao dispositivo legal (art. 68 da IN 71/2002), que afirma que todos os valores retidos deverão ser repassados ao fundo ou instituto gestor dos recursos previdenciários dos servidores ou funcionários;
- Degrau 2 - *accountability* de processo (planejamento, alocação e gerenciamento): foi considerado quando evidenciou-se o cumprimento das fases da contribuição previdenciária funcional, em sua totalidade: retenção, inscrição da dívida e pagamento;
- Degrau 3 - *accountability* de desempenho (eficiência e economia): foi considerado quando identificou-se se a prefeitura manteve saldo constante das retenções previdenciárias, em termos percentuais sobre a folha de pagamento ao final de cada ano, não devendo estes valores ultrapassarem 1/12 sobre o valor total da folha, observando se há disponibilidades no ente, no mínimo sobre o mesmo valor encontrado como saldo;
- Degrau 4 - *accountability* de programas (*outcomes* e efetividade): foi considerado quando houve a possibilidade de identificar o pagamento da contribuição previdenciária patronal;
- Degrau 5 - *accountability* de políticas (valor): foi considerado quando, através de uma consulta ao INSS, obteve-se a regularidade da situação de adimplência da prefeitura, com a emissão da Certidão Negativa de Débitos Previdenciários (CND) e/ou do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) no período estudado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PREVIDÊNCIA SOCIAL

Desde tempos remotos, são preocupações do homem as adversidades da vida. Proporcionar tranqüilidade e qualidade de vida aos indivíduos tornou-se inquietação naqueles que se preocupavam com a dignidade humana. Em face destas circunstâncias, nasce de maneira gradativa uma previdência gerida pelo Estado com proposta de incluir a participação de toda sociedade (MARTINS, 2005).

Neste contexto, sendo a previdência um segmento da seguridade social, torna-se impossível tratar de previdência social sem comentar sobre a seguridade. Martins (2005, p. 44) conceitua o direito da seguridade social, como:

> O conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O *caput* do art. 194 da CF define a seguridade social brasileira como o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Assim, a previdência social é parte da seguridade social; ou seja, esta é gênero, aquela espécie.

Conforme Martinez (*apud* MARTINS, 2005, p. 302), previdência social é "a técnica de proteção social que visa propiciar os meios indispensáveis à subsistência da pessoa humana [...], mediante contribuição compulsória distinta, proveniente da sociedade e de cada um dos participantes".

Quanto ao conceito de previdência social, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, expressa em seu artigo 1º:

> A previdência social, mediante contribuição, tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependem economicamente.

Observando as considerações supra, a Seguridade Social compreende as ações de atendimento à saúde, à assistência social e à previdência. Devendo-se alertar ainda ao fato de que assistência não é o mesmo que previdência, esta se direciona ao contribuinte e a sua família, enquanto a primeira, favorece à população em geral independentemente de contribuição. O Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS)[10], ao conceituar previdência social, assim expressa:

> A previdência social é o seguro social para a pessoa que contribui. É uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados. A renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão.

A assistência social "é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição" (Art. 4º, título IV da Lei nº. 8.212). Enquanto a assistência aborda política social, visando amenizar o problema da exclusão na sociedade brasileira, a previdência prevê dificuldades futuras, administrando recursos para atender as necessidades dos seus participantes, quando essas envolverem riscos existenciais, como "doença, invalidez, morte, idade avançada" e outras proclamadas no art. 201, incisos II a V, seção III, da CF.

Ibrahim (2008) identifica a previdência social como um seguro ímpar, pois é de filiação obrigatória, para os Regimes Geral e Próprio de Previdência Social, coletiva, de organização estatal e contributiva. Esta última característica constitui-se na principal diferença entre a previdência e as demais áreas da seguridade social, pois a saúde e a assistência social independem de contribuição do beneficiário.

Vieira (2004) destaca a importância de compreender-se o significado do termo previdência para fins de entender-se a previdência social e o sistema previdenciário brasileiro. Derivada da palavra prever, previdência é a qualidade de quem consegue se antever; ou seja, se antecipar frente a determinadas contingências sociais.

A CF, em seu artigo 201, preceitua que a previdência social tem por finalidade atender a cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade; pensão por morte do segurado aos dependentes; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de pequena renda e proteção ao trabalhador em

[10] Disponível em: http://www.mpas.gov.br

desemprego involuntário. Salienta-se que este último evento não é coberto pela previdência social, mas sim pelo Ministério do Trabalho e Emprego, através do benefício governamental denominado seguro-desemprego.

Desta forma, de acordo com Kertzman (2008, p.29), "[...] a previdência social objetiva a cobertura dos riscos sociais", ou seja, "[...] são os infortúnios que causam perda da capacidade para o trabalho e, assim, para a manutenção do sustento".

2.1.1 Regimes Previdenciários

Segundo Vieira (2004, p. 38), "Regime é a forma como o sistema previdenciário se organiza, indicando beneficiários, forma de aquisição de benefícios, modo de contribuir". Sobre esse mesmo tema Kertzman (2008) informa que regime de previdência é aquele que oferece aos seus beneficiários no mínimo a aposentadoria e a pensão por morte. Este mesmo autor informa que do ponto de vista financeiro, o financiamento dos regimes de previdência podem ser de repartição simples, de capitais de cobertura ou capitalização.

Gushiken (2002) explica que o método de financiamento repartição simples, também conhecido como regime orçamentário, calcula simplesmente as contribuições necessárias e suficientes a serem arrecadadas no período para atender aos pagamentos dos benefícios deste mesmo período, sem a formação de reservas. É o método adotado pela maioria das previdências públicas do mundo, inclusive é o método empregado pelo RGPS brasileiro.

Ainda de acordo com Gushiken (2002), o método de financiamento denominado capitalização é realizado através do cálculo das contribuições necessárias e suficientes a serem capitalizadas durante o período de atividade profissional do segurado para custear a sua própria aposentadoria. É também chamado de pré-financiamento, pois pressupõe a formação de reservas para a posterior fruição do benefício.

O sistema previdenciário brasileiro é composto pelos seguintes regimes previdenciários: Regime Geral de Previdência Social (RGPS), administrado atualmente pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Autarquia Federal vinculada ao Ministério da Previdência Social; Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos e Militares, hoje encontrados na União – em órgãos sob sua responsabilidade-, nos Estados, Distrito Federal e em alguns Municípios; e Regimes de Previdência Complementares.

2.1.1.1 Regime Geral de Previdência Social

O Regime Geral de Previdência Social (RGPS) tem sua organização prevista no artigo 201 da Constituição Brasileira de 1988 com o seguinte teor: "A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...]". O RGPS é de aplicação compulsória a todos aqueles que exercem alguma atividade remunerada, desde que não esteja vinculado a regime próprio de previdência, conforme Ibrahim (2008).

O Regulamento da Previdência Social (RPS) - Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, preceitua que são beneficiários do Regime Geral de Previdência Social as pessoas físicas classificadas como segurados e dependentes. A análise deste Regulamento aponta a existência de um grupo de segurados obrigatórios o qual se encontra subdividido em cinco categorias: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial.

Segundo Kertzman (2008, p.81), "os segurados obrigatórios são os maiores de 16 anos, salvos na condição de aprendiz (que se permite o início das atividades a partir dos 14), que exercem qualquer tipo de atividade remunerada lícita que os vinculem, obrigatoriamente, ao sistema previdenciário".

Além dos segurados obrigatórios, o RPS preceitua o denominado segurado facultativo, o que possibilita às pessoas a partir dos 16 anos, mesmo sem atividade remunerada – pois se exercessem essa atividade seriam segurados obrigatórios – filiar-se à previdência social. O próprio Decreto apresenta alguns exemplos de segurados facultativos: a dona-de-casa, o estudante, o estagiário, o desempregado, dentre outros.

O Decreto nº 3.048/1999 traz a seguinte redação em relação aos dependentes:

> Art. 16. São beneficiários do Regime Geral de Previdência Social, na condição de dependentes do segurado:
> I – o cônjuge, a companheira, o companheiro e o filho não emancipado de qualquer condição, menor de vinte e um anos ou inválido;
> II – os pais; ou
> III – o irmão não emancipado, de qualquer condição, menor de vinte e um anos ou inválido.
> § 1º Os dependentes de uma mesma classe concorrem em igualdade de condições.
> § 2º A existência de dependente de qualquer das classes deste artigo exclui do direito às prestações os das classes seguintes.

Esses dois parágrafos rezam que, por exemplo, o cônjuge concorre em igualdade de

condições com o filho do segurado, pois se encontram na mesma classe. Como também, caso haja a habilitação de algum dependente da classe anterior – exemplo um filho – retira-se o direito do dependente da classe posterior, exemplo os pais.

O RGPS garante a cobertura de todas as situações de risco social elencadas no já citado artigo 201 da Constituição Federal do Brasil – com a exceção já informada do seguro-desemprego – e para atender a essas demandas sociais, esse regime de previdência oferta aos seus beneficiários (segurados e dependentes), através do INSS – conforme Eduardo e Eduardo (2008) -, prestações, que podem ser benefícios e serviços.

Com base no RPS, os segurados dispõem dos seguintes benefícios: Aposentadorias por Tempo de Contribuição, por Idade, por Invalidez, Especial; Auxílios Doença e Acidente; Salários Maternidade e Família. Disponível para os dependentes: Pensão por Morte e Auxílio-Reclusão. Há, ainda, tanto para o segurado como para o dependente, o Serviço Social e a Reabilitação Profissional.

Os benefícios e serviços do Regime Geral de Previdência Social são custeados principalmente pelas contribuições previdenciárias, as quais, segundo Ibrahim (2008, p. 199), "são as contribuições sociais dos trabalhadores e das empresas, incidentes sobre a folha de pagamento". Cabe salientar, ainda, que a União é a responsável por eventuais coberturas de insuficiências financeiras, decorrentes dos pagamentos dos benefícios do RGPS.

2.1.1.2 Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos

Os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) têm sua previsão constitucional no art. 40, o qual traz no seu *caput* a seguinte redação:

> Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...].

O texto original da CF que trata dos RPPS foi alterado em sequência pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998; Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003 – essas conhecidas como reformas da previdência social – e por fim, sofreu alguns ajustes com a Emenda Constitucional nº 47, de 05 de julho de 2005 (ALEXANDRINO

e PAULO, 2008).

Antes das reformas, os Regimes Próprios de Previdência Social apresentavam grandes disfunções conforme Gushiken (2002, p. 19):

> A lista das disfunções é grande, envolvendo a profusão de Regimes Próprios criados no âmbito dos Municípios e Estados, os quais, desamparados de controle social, absolutamente não transparentes e desprovidos de homogeneização nas regras previdenciárias e administrativas, criaram facilidades para fraudes, incentivaram a prática abusiva de concessão de aposentadorias extremamente generosas protagonizadas por grupos corporativos, desviaram recursos para atividades não previdenciárias, não sendo raros os casos em que os Tesouros locais não repassavam suas respectivas contribuições à entidade ou ao órgão gestor e mantiveram sob o mesmo abrigo contábil e financeiros benefícios assistenciais e previdenciários, financiados, via de regra, por contribuições estabelecidas por critérios políticos, sem o menor rigor técnico.

Ainda segundo o autor, a reforma na previdência dos servidores públicos no Brasil só pode ser compreendida no contexto da profunda crise fiscal que se apoderou do país em meados da década de 90 e necessário ajuste das contas públicas que teve no controle dos sistemas previdenciários um dos principais instrumentos para o pretendido ajuste fiscal (GUSHIKEN, 2002).

Como visto, o art. 40 da Constituição brasileira prevê que aos servidores de cargos efetivos é assegurado regime de previdência. Essa limitação aos servidores de cargos efetivos surgiu com a Emenda Constitucional nº 20/1998; pois antes dessa, era permitida a vinculação dos servidores públicos no seu sentido amplo ao regime próprio; ou seja, os servidores efetivos, comissionados, temporários, dentre outros.

Após essa alteração, os servidores públicos não efetivos vincularam-se obrigatoriamente ao Regime Geral de Previdência Social, conforme o § 13 do art. 40 em tela "ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social".

A Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 – que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social – preceitua em seu art. 5º que os regimes próprios de previdência social não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no RGPS. O art. 51 da Orientação Normativa MPS/SPS[11] nº 02, de 31 de março de 2009, informa que os benefícios dos regimes próprios estão restritos quanto ao segurado: aposentadorias por invalidez, voluntária por idade e tempo de contribuição, voluntária por idade, compulsória, especial; auxílio-doença; salário-família; e salário-

[11] MPS/SPS: Ministério da Previdência Social – Secretaria da Previdência Social.

maternidade; quanto ao dependente: pensão por morte; e auxílio-reclusão.

Com relação ao financiamento do regime próprio de previdência social a Lei nº 9.717/1998 traz, dentre outras, as seguintes regras: financiamento mediante contribuições dos servidores ativos, inativos, dos pensionistas e da respectiva Pessoa Política mantenedora do RPPS; realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço; contribuições e recursos do Fundo Previdenciário destinados exclusivamente para o pagamento de benefícios previdenciários e as despesas administrativas relacionadas; cobertura de um número mínimo de segurados, que viabilize um equilíbrio atuarial; registro contábil individualizado das contribuições de cada servidor e dos entes estatais; vedação de pagamento de benefícios, mediante convênios ou consórcios.

A Orientação Normativa MPS/SPS nº 02/2009 sintetiza o custeio do Regime Próprio de Previdência Social da seguinte maneira:

> Art. 23. Constituem fontes de financiamento do RPPS:
> I - as contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;
> II - as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais;
> III - os valores recebidos a título de compensação financeira, em razão do § 9º do art. 201 da Constituição Federal;
> IV - os valores aportados pelo ente federativo;
> V - as demais dotações previstas no orçamento federal, estadual, distrital e municipal; e
> VI - outros bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária.

Essa mesma norma disciplina, ainda, que a contribuição dos segurados ativos do RPPS não poderá ter alíquota inferior a dos servidores titulares de cargo efetivo da União, atualmente fixada em 11% (onze por cento) e que a contribuição do ente federativo não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro dessa.

2.1.1.3 Regimes de Previdência Complementar

O Regime Geral de Previdência Social possui um teto legal tanto para as contribuições dos segurados como também para os valores dos benefícios. Segundo Ibrahim (2008) esse teto é justificado em virtude do benefício pago pelo RGPS possuir caráter eminentemente alimentar. Assim, o segurado que desejar usufruir de maior conforto poderá aderir a uma previdência complementar.

A legislação brasileira prevê dois tipos de regimes de previdência complementar: um

Regime de Previdência Complementar dos Servidores Públicos e um Regime de Previdência Privada Complementar, o qual possui o segmento aberto e fechado, como por exemplo o Banco Central.

O Regime de Previdência Complementar dos Servidores Públicos está previsto nos §§14 a 16 do art. 40 da CF. Com a sua instituição foi possível a fixação do valor dos benefícios pagos pelo RPPS de acordo com o limite máximo dos benefícios pagos pelo RGPS. A CF informa ainda que esse regime somente será aplicado ao servidor que tenha ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar mediante sua prévia e expressa opção.

O Regime de Previdência Privada do segmento aberto é organizado por instituições financeiras de forma autônoma em relação ao RGPS, facultativo e acessível a qualquer pessoa física. O do segmento fechado, conforme Ibrahim (2008) é acessível somente aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas, ou ainda, aos associados ou membros de pessoas jurídicas de natureza profissional, classista ou setorial.

2.1.1.4 Obrigação Previdenciária

A obrigação previdenciária de acordo com a Instrução Normativa (IN) 71[12] de 10/05/2002, em seu artigo 1º, decorre da relação jurídica entre o INSS ou o Instituto de Previdência Próprio do ente federativo e o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento da retenção realizada em caso de empresas públicas ou privadas.

Ainda de acordo com a IN 71/2002 a obrigação previdenciária pode ser principal ou acessória, sendo a principal em decorrência do fato gerador e tendo por objetivo o pagamento da contribuição ou penalidade pecuniária pelo não cumprimento da obrigação prevista em lei. Já a acessória, é decorrente da legislação previdenciária, tendo por objetivo as obrigações de fazer ou de deixar fazer o que a lei prevê, no interesse da arrecadação ou da fiscalização destas obrigações.

Desta forma a obrigação previdenciária é composta pelos sujeitos desta obrigação, sendo eles o sujeito ativo e o sujeito passivo, no que tange ao fato gerador, que é o momento ou ato que a partir dele será gerada a obrigação previdenciária, como o exercício da atividade

[12] Disponível em: http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/INSS-DC/2002/71.htm

remunerada, a comercialização através do produtor rural ou a prestação de serviço remunerado.

2.1.1.4.1 Sujeito Ativo da Obrigação Previdenciária

Conforme preceitua o art. 2º da IN 71, o sujeito ativo da obrigação previdenciária é o INSS em caso de contribuição regida pelo RGPS e o Instituto de Previdência caso a contribuição seja do RPPS, denominados entes previdenciários.

Estes entes terão competência para exigir o pagamento das contribuições previdenciárias ou as penalidades pecuniárias em forma de multa decorrentes do não cumprimento da legislação pertinente a esta obrigação e se responsabilizarão também pelo cumprimento das obrigações acessórias, ainda de acordo com a legislação.

2.1.1.4.2 Sujeito Passivo da Obrigação Previdenciária

O sujeito passivo, de acordo com a IN 71/2002, é o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento das contribuições retidas e pelo cumprimento das obrigações acessórias decorrentes da legislação. Este sujeito pode ser a pessoa física ou jurídica que mantiver relação direta com a situação vinculada ao fato gerador da obrigação com a contribuição previdenciária e/ou a pessoa responsável que poderá não ser contribuinte diretamente em relação ao fato gerador, operando apenas como arrecadador decorrente da retenção e repasse das contribuições.

2.1.2 Contribuições Previdenciárias

As contribuições previdenciárias podem ser de caráter obrigatório e de caráter facultativo. As contribuições de caráter obrigatório são aquelas que incidirão diretamente sobre o salário de contribuição do segurado. Já as de caráter facultativo também incidem

sobre um salário de contribuição, porém a sua atividade não constitui fato obrigatório para o recolhimento. Por exemplo, um estudante que não exerce atividade remunerada, pode fazer a opção por recolher valores ao INSS que por sua vez já contará este prazo para efeito de concessão de benefícios para o mesmo na qualidade de segurado contribuinte (IN 71/2002).

De acordo com o art. 4º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 9, de 13 de novembro de 2009[13], que dispõe sobre a tributação previdenciária e a arrecadação de todas estas contribuições, o segurado obrigatório é qualquer pessoa física que exerça atividade remunerada abrangida pelo RGPS como empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado especial, mesma nomenclatura dada pelo RPS. As empresas operam como fiéis depositários de alguns tipos de segurados obrigatórios no que tange ao recolhimento da contribuição ora retida.

Os segurados facultativos são abordados no art. 5º da mesma IN, que diz:

> Art. 5º Segurado facultativo é a pessoa física maior de 16 (dezesseis) anos que, por ato volitivo, se inscreva como contribuinte da Previdência Social, desde que não exerça atividade remunerada que implique filiação obrigatória a qualquer regime de Previdência Social no País.

A condição de segurado demanda o pagamento da contribuição previdenciária, baseada em um fato gerador, que difere de cada tipo de segurado. O fato gerador está ligado diretamente à atividade remunerada por parte do segurado (IN RFB 9/09, art. 51).

Após a observação do fato gerador, nos casos de contribuição decorrente do exercer de atividade econômica remunerada, é necessário recorrer à tabela do RGPS para precisar qual o valor da base de cálculo, pois há um valor limite para contribuição, consequentemente para recebimento de quaisquer benefícios por parte do INSS.

Já no RPPS, em tese, não há limite para base de cálculo, uma vez que cada órgão ou instituto determina uma única alíquota para contribuição previdenciária e esta poderá ser incidente sobre o todo (tributável) da remuneração do segurado em questão.

Outro tipo de fato gerador e base de cálculo é considerado nas contribuições previdenciárias da empresa. Esta não é decorrente de nenhuma retenção e sim ocorre por motivo do regime de tributação federal aplicado às empresas que dão origem a uma contribuição denominada ‘patronal’ que, em suma, é calculada sobre o valor das folhas de pagamento da referida entidade, não importando se há vínculo empregatício, contrato de prestação de serviço ou remuneração oriunda de trabalho do sócio (pró-labore).

---

[13] Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9712009.htm

Sobre a contribuição patronal a IN RFB 9/09 trata em seu art. 57, incisos I a VI, que:

> Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:
>
> I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;
>
> II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;
>
> III - o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho;
>
> IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;
>
> V - a receita obtida com a realização de espetáculo desportivo, no território nacional, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional;
>
> VI - a receita obtida com o licenciamento de uso de marcas e símbolos, patrocínio, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, inclusive aquela de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.345, de 2006.

Deverão ser observadas as peculiaridades das empresas quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

2.1.2.1 Responsabilidade pelo Recolhimento das Contribuições Previdenciárias

De acordo com a IN 71/2002, em seu art. 66 “os segurados contribuinte individual e facultativo são responsáveis pelo recolhimento de suas contribuições”. Eles são os responsáveis por não haver qualquer vínculo com empresas, nem com sua retenção, devendo assim a sua contribuição ser feita através de formulário próprio que deverá identificar o segurado por meio de informação do número de registro da Previdência Social, Pis, Pasep, NIT etc.

Há o caso previsto no art. 67 que versa sobre a obrigação do empregador em recolher a contribuição do empregado doméstico.

> Art. 67. O empregador doméstico é responsável pela arrecadação, mediante desconto da remuneração, e pelo recolhimento da contribuição do segurado empregado doméstico a seu serviço, juntamente com a contribuição a seu cargo.

Porém o art. 68 trata especificamente da obrigação pelo recolhimento das contribuições previdenciárias retidas através de folha de pagamento, considerando-as a seu cargo, mediante desconto na remuneração dos empregados.

O Código Penal brasileiro – Decreto Lei 2.848/40 - também trata sobre a matéria do recolhimento das contribuições previdenciárias, onde através do art. 168-A, tipifica o não repasse das contribuições previdenciárias retidas dos empregados ao INSS ou Instituto Previdenciário como Apropriação Indébita, estipulando o tamanho da punição para quem "Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional" a pena de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, mais multa, explicitando que este não repasse refere-se a:

> § 1º [...] quem deixar de:
>
> I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público.

2.1.2.2 Certidão Negativa de Débitos Previdenciários (CND)

Através da edição da lei 8.212/91, foi incluída também a necessidade de prova de inexistência de débito previdenciário. As empresas passaram a ter obrigação de possuírem Certidão Negativa de Débitos Previdenciários (CND), com fins de demonstrar a regularidade fiscal e para cumprimento do que trata o art. 47, inciso I, da mesma lei.

> Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:
>
> I - da empresa:
>
> a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou creditício concedido por ele;
>
> b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;

> c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa;
>
> d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada;

Especificamente sobre o que fala a alínea a, supracitada, está inserida a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias funcional e patronal, onde o INSS atesta através da CND a regularidade do recolhimento de tais valores por parte da empresa.

A partir da lei 11.457, de 16/03/2007, a CND passou a ser de responsabilidade de emissão da Receita Federal do Brasil (RFB), constituída com o propósito de abranger a arrecadação de todos os tributos de competência da União, dentre eles as contribuições sociais e previdenciárias (LEI 11.457/07, ART. 2º).

A gestão do RGPS continua sobre responsabilidade do INSS, embora a RFB tenha competência de arrecadação e repasse dos valores para o fundo deste regime, conforme art., 5º da lei 11.457/07.

A CND tem validade de 180 dias, o que fornece as empresas tempo hábil de regularização de sua situação fiscal, para a emissão de sua próxima CND.

2.1.2.3 Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP)

Com sua base legal sob a Portaria MPS N.º172, de 11 de fevereiro de 2005 e suas alterações, através das Portarias n.º 183 e 1308 de 21/05/05 e 08/07/05, respectivamente, o Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) tem como ente fornecedor o Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS)

Basicamente, a emissão deste certificado consiste na afirmação da regularidade fiscal do fundo ou instituto de previdência. Esse procedimento executado por meio da Secretaria de Previdência Social (SPS) tem validade de 60 (sessenta) dias e é emitido especificamente para fins de regulamentação do RPPS.

Através desta obrigação, vê-se que embora o plano de aposentadoria do servidor público esteja desvinculado no RGPS do INSS, não está totalmente distante da base

governamental, onde o MPAS atua diretamente como órgão fiscalizador dos recursos aplicados nestes fundos.

Segundo Cruz (2008, p. 35), "No ato da emissão do CRP, caberá à Secretaria de Previdência Social - SPS, examinar o cumprimento de alguns critérios e exigências estabelecidos na Lei nº 9.717, de 1998, e na Portaria MPAS nº 4.992, de 1999 por parte dos estados, Distrito Federal e municípios".

O CRP possui um número maior de itens necessários à sua emissão se comparado com a CND, pelo fato de seus valores não passarem em tempo algum pelo INSS ou a RFB, por isso uma maior necessidade de fiscalização se antepõe em virtude de resguardar os direitos dos segurados contribuintes do fundo do RPPS.

Estes itens, de forma intrínseca, estão ligados diretamente à Governança Corporativa que é constituída por princípios, que por sua vez é semelhante à *accountability.*

Por sua vez Pina, Torres e Acerete (2007, p. 584) afirmam que "Assim, a *accountability*, e, especialmente, a *accountability* financeira, tornou-se uma peça-chave, entre outros, nos recentes desenvolvimentos em torno do conceito de governança" (tradução livre).

Para Steinberg (2003, *apud* CRUZ, 2008, p. 28) os princípios de Governança Corporativa "Constituem o conjunto de práticas e de relacionamentos entre acionista/cotistas, conselhos de administração, diretoria executiva, auditoria independente e conselho fiscal com a finalidade de aprimorar o desempenho da empresa e facilitar o acesso ao capital".

Com isso, para que os relacionamentos entre acionistas e empresa, usuários e fornecedores da informação, é necessário haver práticas éticas e transparentes que, por conseguinte, facilitarão a forma de recepção da informação, estreitando o relacionamento entre os entes.

Steinberg (2003, *apud* CRUZ, 2008, p. 30), ratifica que:

> Uma organização pode ter os melhores princípios de ética e não ter boa governança. Já a recíproca não é verdadeira. A adoção de boas práticas de governança significa também a adoção de princípios éticos. [...] destacando como princípios fundamentais:
> – Transparência (*disclousure*);
> – Eqüidade (*fairness*):
> – Prestação de contas (*accountability);*
> – Cumprimento das leis (*compliance);*
> – Ética (*ethics).*

Cruz (2008) enumera 30 itens necessários à emissão do CRP relacionando-os com os princípios fundamentais de governança corporativa, como evidenciado no Quadro 2.

CRITÉRIO	DATA DA EXIGÊNCIA	ENFOQUE	PRINCÍPIO DE GC
Acesso dos segurados às informações do regime	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Transparência
Aplicações financeiras de acordo com a Resolução do CMN - Decisão Administrativa	desde 26/03/2004	Finanças Contábil/Financeiro	Prestação de Contas
Aplicações financeiras de acordo com a Resolução do CMN - Previsão Legal	desde 26/03/2004	Finanças Contábil/Financeiro	Prestação de Contas
Atendimento de solicitação do MPS no prazo	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Cumprimento das Leis
Avaliação atuarial inicial	desde 26/03/2004	Responsabilidade Atuarial	Prestação de Contas
Caráter contributivo (Ente e Ativos - Alíquotas)	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Caráter contributivo (Ente e Ativos - Repasse)	desde 01/01/2004 - Periodicidade: bimestral	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Caráter contributivo (Inativos e Pensionistas - Alíquotas)	desde 01/10/2005	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Caráter contributivo (Inativos e Pensionistas - Repasse)	desde 01/01/2004 - Periodicidade: bimestral	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Caráter contributivo (Repasse) - Decisão Administrativa	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Cobertura exclusiva de servidores eletivos	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Concessão de benefícios não distintos do RGPS - previsão legal	desde 01/10/2005	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Contas distintas para recursos previdenciários	desde 26/03/2004	Gestão Contábil do RPPS	Prestação de Contas
Convênio ou consórcio para pagamento de benefícios	desde 26/03/2004	Gestão de benefícios do RPPS	Prestação de Contas
Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA	desde 01/01/2003 - periodicidade: anual	Gestão de passivos do RPPS	Prestação de Contas
Demonstrativo Financeiro	desde 01/09/2003 - periodicidade: bimestral	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Demonstrativo Previdenciário	desde 01/01/2002 - periodicidade: bimestral	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Encaminhamento da legislação à SPS	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Cumprimento das Leis
Equilíbrio Financeiro e Atuarial	desde 01/10/2005	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Escrituração de acordo com Plano de Contas	desde 01/01/2007	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Inclusão de parcelas remuneratórias temporárias dos benefícios	desde 26/03/2004	Gestão de benefícios do RPPS	Prestação de Contas
Observância dos limites de contribuição do Ente	desde 01/10/2005	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Observância dos limites de contribuição dos segurados e pensionistas	desde 01/10/2005	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Regras de concessão, cálculo e reajustamento de benefícios - previsão legal	desde 01/10/2005	Gestão de passivos do RPPS	Prestação de Contas
Utilização de recursos previdenciários - previsão legal	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Utilização de recursos previdenciários - decisão administrativa	desde 26/03/2004	Gestão do RPPS	Equidade

Caráter contributivo (pagamento de contribuições parceladas)	desde 01/01/2008	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Demonstrativos contábeis	desde 01/05/2008	Gestão do RPPS	Prestação de Contas
Participação dos segurados, ativos e inativos nos colegiados	desde 01/01/2008	Gestão do RPPS	Equidade
Unidade gestora e regime próprio únicos	desde 01/01/2008	Gestão do RPPS	Prestação de Contas

Quadro 2 – Itens necessários à emissão do CRP com devidos enfoques
Fonte: Adaptado de Cruz (2008, p. 49)

Através do Quadro 2, pode-se observar que a SPS utilizou princípios de governança corporativa para elaboração dos critérios de emissão do CRP, onde a grande maioria, 25 destes itens, tem relação com a prestação de contas, que está intimamente ligada à *accountability* e demonstra o rigor proposto pelo INSS para manutenção de um RPPS.

2.2 CONTABILIDADE

A Contabilidade é considerada um instrumento fornecedor do máximo possível de informações úteis para a tomada de decisões, independente da localização do usuário, se dentro ou fora da empresa (MARION, 2008). Ela sempre teve por objetivo prover qualquer entidade de informações úteis sobre seu patrimônio.

Esta Ciência Social não se restringe apenas a registrar fatos passados, mas se preocupa em fazer projeções e fornecer informações relacionadas ao futuro das empresas.

Para Peleias e Bacci (2004, p.02), "O desenvolvimento da Contabilidade sempre esteve associado à evolução da humanidade. Esta associação é ressaltada e abordada por estudiosos, sob distintas perspectivas". Através disso, percebe-se a importância da contabilidade há muitos anos, mesmo que de uma forma indireta e rústica, mas já era essencial no dia a dia dos primitivos.

Com o desenvolvimento da Ciência Contábil surgiu o estabelecimento de regras, que são: postulados, princípios e convenções e as normas editadas pelo conselho que regulamentam a profissão, as quais, segundo Marion (2005, p.136), "orientam os procedimentos e práticas do profissional contábil no exercício de suas funções".

Iudícibus (1993, p.31 *apud* PELEIAS E BACCI, 2004, p.02) ainda discorre que:

> Em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o "estado da arte" se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional, e social das sociedades analisadas, em

> cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

Kohama (2000, p. 49) ratifica que a contabilidade é a "técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por atos de gestão no patrimônio da entidade".

2.2.1 Informação Contábil

A estrutura conceitual básica da contabilidade proposta em estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI) em conjunto com o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (*apud* IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2009, p.29) "A contabilidade é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização". É através da contabilidade que se pode obter informações claras e objetivas através de demonstrações contábeis para o máximo de relevância e o mínimo custo possível.

A objetividade e a clareza da informação contábil é extremamente importante no que tange a seus usuários, pois segundo Bonízio (2001 *apud* CAMPELO, 2007, p.45) "[...] a informação contábil deve conter itens relevantes para o usuário e omitir detalhes que não contribuam para suas decisões e possam prejudicar suas interpretações".

Dessa forma, toda empresa que tenha pessoas interessadas no seu crescimento direta ou indiretamente, são consideradas usuários. Já Silva (2007, p. 67) afirma que "a natureza do usuário é fator determinante para a decisão a respeito da informação a ser divulgada".

Com isso, várias formas de aplicação da contabilidade surgiram ao longo dos anos, caracterizando seu estudo de forma geral ou de forma específica, que trata diretamente das ramificações e aplicações particulares da ciência contábil.

A contabilidade pode ser observada sob duas óticas: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, ambas com objetivos distintos em atender seu usuário (CHING, MARQUES e PRADO, 2007).

Segundo Atkinson *et al.* (1997) a contabilidade financeira trata da comunicação sobre as informações econômicas incidentes sob uma organização aos usuários externos com o objetivo de evidenciar as decisões e melhorias realizadas na empresa através da produção de demonstrativos financeiros.

Atkinson *et al.* (1997), tratando sobre a contabilidade gerencial, afirmam que ela representa o processo de identificação, mensuração, comunicação e análise das informações sobre os efeitos econômicos da empresa; derivam das informações financeiras e são voltadas às necessidades dos usuários internos com foco na melhoria dos processos e desempenho da organização.

Uma das principais características dos dois tipos de contabilidade trata diretamente do seu caráter de entendimento e aplicação, onde a contabilidade financeira apresenta caráter objetivo e a contabilidade gerencial apresenta caráter subjetivo. Marion (2008) fala da aplicação da contabilidade financeira em diversos ramos de atividades:

- Comerciais;
- Industriais;
- Públicas;
- Instituições Financeiras;
- Hospitalares;
- Agropecuárias;
- De seguros etc.

Da aplicação de que trata Marion (2008) ainda derivam outras várias formas de aplicação dentro de setores distintos da contabilidade. Pode-se citar a contabilidade de custos, a auditoria, a controladoria, a contabilidade para as instituições financeiras, a contabilidade hospitalar, a contabilidade rural, a contabilidade pública, dentre outras.

Dessa forma, dependerá sempre da aplicação o uso do tipo de contabilidade que mais se aplica à ocasião, neste caso, a contabilidade pública, inserida como foco de pesquisa.

2.2.2 Contabilidade Pública

A Contabilidade Governamental é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, pois se utiliza de metodologia especialmente concebida para registrar, acumular, captar,

resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, sendo elas União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas Autarquias (KOHAMA, 2000).

Os atos e fatos administrativos são escriturados para evidenciar a "situação contábil de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Fazenda Pública" (LEI 4.320/64, art. 83). Diferentemente da contabilidade do setor privado, a contabilidade pública contabiliza os atos administrativos, pois este é considerado um mecanismo de controle que de acordo com o art. 105, § 5º, da Lei nº 4.320/64 deverá ser registrado no sistema de compensação, através das contas de compensação, obrigatoriamente.

Segundo Bezerra Filho (2006, p. 131), a Contabilidade Pública é "o ramo da Ciência Contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de administração Pública".

Ainda de acordo com o autor, esse ramo da Ciência tem por objetivo fornecer informações exatas e atualizadas para fomentar as decisões dos gestores e serve também como instrumento de transparência para o controle social, possibilitando a participação social. A Contabilidade deve acompanhar a execução orçamentária desde seu início, registrando e controlando os limites de cotas trimestrais de cada unidade orçamentária, além de verificar a legalidade de tais atos orçamentários. Em outras palavras, a Contabilidade, seja qual for o seu ramo, obedece a preceitos legais instituídos em prol de sua própria credibilidade, não se pode a cada governo criar leis ou decretos modificando a estrutura de um sistema para manipular resultados (BEZERRA FILHO, 2006).

Desta forma, a Contabilidade Pública brasileira está estruturada por sistemas de informações que permitem identificar previamente a natureza das contas envolvidas no registro dos atos e fatos praticados pelo gestor público.

Esses sistemas viabilizam a elaboração das demonstrações contábeis e o controle das execuções orçamentária, financeira e patrimonial, e representam um conjunto de contas de mesma natureza, mantendo a independência entre eles de forma que os registros permaneçam idôneos e completos e irá evidenciar todas as fases que envolvem o orçamento público, até a sua execução final.

O setor público deve estar voltado para um maior controle de suas despesas e custos, principalmente no que tange ao esgotamento da capacidade de ampliação da base tributária ou majoração de alíquotas (SILVA, 2003).

2.2.3 Demonstrações Contábeis do Setor Público

As Demonstrações Contábeis do setor público obedecem às regras aplicadas na Contabilidade Pública, que por sua vez, obedece aos aspectos legais dispostos na Lei n° 4.320/64.

Para Kohama (2000), na análise ou interpretação dos Balanços Públicos deve-se atentar sempre para as características intrínsecas relativas aos aspectos legais, regulamentares e técnicos, e ainda, deve-se levar em consideração a estrutura e a composição dessas peças.

De acordo com a Lei 4.320/1964, em seu artigo 101, os resultados gerais do exercício deverão ser demonstrados através do Balanço Orçamentário, do Balanço Financeiro, do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. Sendo que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) afirma que há necessidade da elaboração do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), contidos nos art. 52 e 54, que deverão ser apresentados pelos órgãos públicos, neste caso, as prefeituras municipais.

A Lei 4.320/64 ainda contém anexos que tratam de modelos de demonstrativos e relatórios que deverão ser apresentados como forma de prestação de contas. São eles:

- Anexo 1 - Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas;
- Anexo 2a – Demonstrativo da Receita;
- Anexo 2b – Demonstrativo da Despesa;
- Anexo 3 – Classificação da Receita segundo a sua natureza;
- Anexo 4 – Classificação da Despesa segundo a sua natureza;
- Anexo 5 – Classificação por Funções e Subfunções de Governo;
- Anexo 6 – Programa de Trabalho;
- Anexo 7 – Demonstração da Despesa segundo as funções, programas e subprogramas e atividades;
- Anexo 8 – Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as categorias econômicas;
- Anexo 9 – Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as funções;
- Anexo 10 – Comparativo da receita orçada com a arrecadada;

- Anexo 11 – Comparativo da despesa autorizada com a realizada;
- Anexo 12 – Balanço Orçamentário;
- Anexo 13 – Balanço Financeiro;
- Anexo 14 – Balanço Patrimonial;
- Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna;
- Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante.

Segundo Machado Júnior e Reis (2008), os anexos 02 a 05 tratam de adendos que complementam o anexo 1, por isso em forma geral não são apresentados separados, apenas como relatórios auxiliares à Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas.

Por sua vez Slomski (2008) afirma que os resultados do exercício financeiro deverão ser demonstrados através dos Balanços (anexos 12, 13 e 14) e pela Demonstração das Variações Patrimoniais, auxiliados pelos anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11,16 e 17 da lei 4.320/64.

Em 15 de dezembro de 2009 foi editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a Portaria nº 749[14] que altera os anexos 12, 13, 14 e 15 da Lei 4.320/64 e inclui novos anexos:

- Anexo nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa);
- Anexo nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido); e
- Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico).

As alterações ocorridas nos anexos 12 a 15 são quanto à forma de apresentação, com alteração de nomenclaturas e tratamento dos fatos ocorridos contabilmente. Com esta alteração, de acordo com o art. 1º desta portaria, os anexos alterados (12 a 15) e o anexo 18 são obrigatórios, observadas as datas para elaboração contidas na norma, e os anexos 19 e 20 seguirão estes procedimentos:

> Art. 4º. O Anexo nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.
> Art. 5º. O Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, será de elaboração facultativa pelos entes da federação.

[14] Disponível em: http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf

Esta portaria é facultativa para utilização a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012, para União, Estados e Distrito Federal e a partir de 2013 há a obrigatoriedade para os municípios.

As demonstrações e relatórios contábeis no âmbito do setor público são essenciais para o acompanhamento da gestão dos recursos públicos, a partir desta necessidade e com intuito de regulação, fiscalização e controle dos gastos foi editada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 04 de maio de 2000, que em seus artigos 48 a 59 aborda a "Transparência, Controle e Fiscalização" das contas públicas, corroborando com o exposto anteriormente.

Em seu artigo 48, a LRF, considera como instrumentos da gestão fiscal "os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentária: as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos". Sem a clareza desses registros é impossível a população ver seus interesses e seus direitos legais e constitucionais respeitados.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina destaca que a mera divulgação de um conteúdo, sem torná-lo compreensível para a sociedade, não é transparência, como não o é a informação compreensível sem a necessária divulgação (PLATT NETO *et al*, 2005). Assim, uma informação pode ser publicada, mas não ser compreensível e confiável. Transparência na publicação seriam a compreensibilidade e a confiabilidade da informação. Buscam-se informes contábeis que também respondam a questionamentos e reflexões e não apenas atenda ao mecanismo de controle e gestão dos recursos públicos.

2.2.3.1 Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas

Esta demonstração consiste na evidenciação das receitas e despesas dos órgãos públicos, sendo distinguidas entre as categorias econômicas que consistem em receitas correntes e de capital e despesas correntes e de capital. Esta demonstração foi inserida através da portaria SOF[15] nº 8 de 04/02/1985 que compõe o Adendo II da Lei 4.320/64.

Segundo Slomski (2008), a receita pública deve ser distinta entre orçamentária e extra-orçamentária, onde a orçamentária reflete os recursos que são oriundos do orçamento público

[15] Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG) do Governo Federal.

e a extra-orçamentária é constituída de recursos de terceiros que transitam os cofres públicos momentaneamente. Um exemplo clássico de receita extra-orçamentária são as contribuições previdenciárias retidas dos servidores públicos, que devem cumprir a temporariedade dos recursos retidos junto ao órgão, pois possuem tempo determinado para o recolhimento dos valores ao fundo previdenciário ou instituto de previdência.

Os anexos 2a – Demonstrativo da Receita; 2b – Demonstrativo da Despesa; 3 – Classificação da Receita segundo a sua natureza; 4 – Classificação da Despesa segundo a sua natureza; 5 – Classificação por Funções e Subfunções de Governo como já mencionados, complementam esta demonstração, apresentando separadamente receitas e despesas seguindo classificações específicas.

2.2.3.2 Programa de Trabalho

O programa de trabalho refere-se diretamente aos projetos e objetivos de governo para aplicação no ente governamental em um tempo determinado. Ratificando, Giacomoni (2000, *apud* BEZERRA FILHO, 2006) afirma que os programas são instrumentos de integração dos esforços governamentais, no sentido de concretização dos objetivos traçados para aplicação.

Dessa forma, o programa de trabalho deverá ser apresentado com mensuração de valores e mencionando todas as contas a serem utilizadas na execução destes objetivos.

2.2.3.3 Demonstrativo da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as categorias econômicas

Este demonstrativo faz parte da Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas, porém neste caso é evidenciada a despesa de forma detalhada através de especificações por cada categoria econômica. Ele tem sua base legal definida através do Adendo VII da lei 4.320/64, também definido pela portaria SOF nº 8 de 04/02/1985, sendo este o anexo 8 da já referida lei.

2.2.3.4 Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as funções

Esta demonstração visa à apresentação de todas as despesas no ente no ano separadas pelas unidades orçamentárias internas (setores do órgão) segundo suas funções programáticas, definidas por plano de trabalho de governo (LEI 4.320/64). Seu modelo de apresentação está contido no anexo 9 desta lei.

2.2.3.5 Relatório comparativo da receita orçada com a arrecadada

O relatório comparativo da receita orçada com a arrecadada consiste em demonstrar de forma comparativa o desempenho do órgão na arrecadação de receitas previstas tornando-as efetivas, que servem de base para os gastos ou despesas do ente durante um exercício. Tem sua forma de apresentação aprovada através do anexo 10 da Lei 4.320/64.

2.2.3.6 Relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada

Semelhantemente ao relatório comparativo da receita orçada com a arrecadada, o relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada consiste em demonstrar a eficiência do órgão nos gastos ou despesas sempre com vistas aos valores arrecadados (receitas), pois esta conta deverá ser igualitária, não devendo as despesas se sobrepor às receitas arrecadas pelo ente durante um exercício. Tem sua forma de elaboração demonstrada através do anexo 11 da Lei 4.320/64.

2.2.3.7 Balanço Orçamentário

Segundo o Art. 102, da Lei n° 4.320/64, o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e a despesas previstas em confronto com as realizadas. O modelo de elaboração desta demonstração está contido no anexo 12 da referida lei.

De acordo com Silva (2003), o Balanço Orçamentário deverá identificar as Receitas e Despesas Orçamentárias previstas em confronto com as realizadas ou executadas, como prevê a Lei 4.320/64 e constituir o resultado final do sistema de informações orçamentárias existentes no Estado. Esse resultado evidenciará o déficit ou o superávit do período administrativo, conforme mostrado a seguir:

- Resultado das Autorizações
    - Superávit = o resultado da Receita Prevista maior que a Despesa Fixada;
    - Déficit = o resultado da Receita Prevista menor que a Despesa Fixada.
- Resultado das Realizações:
    - Superávit = o resultado da Receita Arrecadada maior que a Despesa Realizada;
    - Déficit = o resultado da Receita Arrecadada menor que a Despesa realizada.

Ainda de acordo com Kohama (2000), o Balanço Orçamentário é elaborado pelo órgão público para identificar e controlar as Receitas e Despesas de acordo com o que especifica a Lei Orçamentária e suas alterações, através dos Créditos Adicionais.

2.2.3.8 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro, segundo o Art. 103 da Lei n° 4.320/64 e do anexo 13, demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. Para Silva (2003), o Balanço Financeiro demonstrará o registro das operações relativas à movimentação de valores, especialmente em valores monetários.

Mota (2006, p. 403) comenta que um aspecto importante na estrutura do Balanço Financeiro deve ser que:

> Tanto na receita quanto na despesa, há distinção entre a orçamentária e a extraorçamentária, demonstrando mais uma vez a grande importância do orçamento para os órgãos públicos, pois além de termos um grupo de contas próprio para registro dos atos e fatos de natureza orçamentária que é o sistema orçamentário, de termos um balanço específico para demonstrar a execução da lei de orçamento, também fazemos menção do resultado orçamentário na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro, finalmente, ainda destacamos os ingressos e dispêndios orçamentários.

Esta demonstração deverá evidenciar os valores financeiros que de fato transitaram pela gestão e contabilidade do ente governamental, com destaque para todas as entradas e saídas resultantes da execução orçamentária.

2.2.3.9 Balanço Patrimonial

De acordo com Piscitelli *et al* (2004), o demonstrativo do Balanço Patrimonial evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, e o equilíbrio numérico estabelecido pelo Saldo Patrimonial positivo ou negativo, conforme preceitua a Lei n° 4.320/64, art. 105 com modelo contido no anexo 14 da referida lei.

Nessa demonstração, estarão evidenciados os resultados da movimentação ocorrida no patrimônio do ente, através dos saldos dos registros contábeis realizados no exercício (KOHAMA, 2000).

2.2.3.10 Demonstração das Variações Patrimoniais

Segundo Mota (2006), esta demonstração evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, que resultem ou independam da execução orçamentária, e indiquem o resultado patrimonial do exercício, seja ele, positivo, negativo ou nulo, de acordo com a Lei n° 4.320/64, Art. 104. Modelo anexo 15.

2.2.3.11 Demonstração da Dívida Fundada Interna

A demonstração da Dívida Fundada Interna trata da evidenciação de valores constituídos como dívidas pelo ente governamental que implique em compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos (LEI 4.320/64). Tem sua forma de elaboração definida pelo anexo 16 da lei supracitada.

2.2.3.12 Demonstração da Dívida Flutuante

A demonstração da Dívida Flutuante consiste na evidenciação das dívidas contraídas pelo ente governamental, por um breve e determinado período de tempo, quer como administrador de terceiros, confiados à sua guarda, quer para atender às momentâneas necessidades de caixa. Segundo a Lei nº 4.320/64, a dívida flutuante compreende os restos a pagar, excluídos os serviços de dívida, os serviços de dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria. Sua forma de apresentação está contido no anexo 17 da referida lei.

2.2.3.13 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Com sua elaboração prevista através da alteração dos anexos da lei 4.320/64 e pela inclusão nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pelas NBCASP, a Demonstração do Fluxo de Caixa deverá evidenciar as movimentações de caixa e equivalentes segregadas nos fluxos (NBCT 16.6):

- Fluxo de caixa das operações: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
- Fluxo de caixa dos investimentos: recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos;
- Fluxo de caixa dos financiamentos: recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

2.2.3.14 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

Com previsão de elaboração a partir da alteração dos anexos da lei 4.320/64, pela portaria STN 749/09, não tem informações mais detalhadas até o momento, exatamente por ainda haver tempo hábil para sua aplicação ao setor público.

O Anexo 19, que contém o modelo desta demonstração, apresenta algo bastante semelhante ao que trata o artigo 186, parágrafo 2º, da lei 6.404/76, que fala da elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) como uma demonstração que evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro

2.2.3.15 Demonstração do Resultado Econômico

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16.6 detalha que deve conter a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- Resultado econômico apurado.

Para o cálculo da Receita econômica, a norma determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. O custo de oportunidade é caracterizado como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

No entanto, cabe destacar a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade, o que resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação do referido demonstrativo.

Esta demonstração também está prevista para elaboração na lei 4.320/64, que nesse aspecto, a norma proporciona um auxílio para atender a um dos pressupostos da LRF, qual seja a transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

2.3 NOVAS NORMAS CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

O processo de internacionalização da contabilidade há muito já vem sendo difundido por todo mundo. Sua aplicação na contabilidade privada encontra-se em processo mais avançado no Brasil que no setor público.

Como já mencionado anteriormente, a lei que regulamenta a contabilidade pública no Brasil é a 4.320/64, que auxiliada por outros dispositivos legais abrangem a questão contábil no âmbito governamental.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 29 de novembro de 2007 deu um passo importante para o estreitamento entre a contabilidade do setor público e a contabilidade do setor privado, quando editou através da resolução 1.111 o acréscimo do apêndice II à resolução 750/93, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sendo este novo apêndice sob a perspectiva do setor público. A resolução 750/93 do CFC menciona os 07 (sete) princípios fundamentais de contabilidade:

- Entidade;
- Continuidade;
- Oportunidade;
- Registro pelo Valor Original;
- Atualização Monetária;
- Competência; e
- Prudência.

Sob a perspectiva dada ao setor público, através desta resolução menciona-se o seguinte quanto aos princípios (RESOLUÇÃO CFC 1.111/07):

- O Princípio da Entidade afirma-se pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente (público), originária na destinação social do patrimônio e na responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos;
- O Princípio da Continuidade está vinculado estritamente ao cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade, objetivando que este patrimônio seja público;
- O Princípio da Oportunidade é indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, pois

a integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma;

- O Princípio do Registro pelo Valor Original corresponde ao valor original dos componentes patrimoniais, considerando consensos entre os valores de liquidação, de realização, presente do fluxo de benefício do ativo e justo;
- O Princípio da Atualização Monetária, semelhantemente à sua aplicação no setor privado consiste na atualização de valores patrimoniais, desde que defasados pelo tempo, considerando os termos da Resolução CFC nº. 900/2001, que afirma essa atualização quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%;
- O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público; e
- O Princípio da Prudência, também de aplicação semelhante ao setor privado, trata de estimativas de valores que afetam o patrimônio que deverão refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram valores menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas e maiores para passivos.

A partir deste avanço quanto aos princípios, outros passos foram dados para a completude dessa uniformização contábil entre setores de aplicação. Em 2008 foram publicadas resoluções pelo CFC, frutos de esforços envidados por acadêmicos e demais setores da sociedade, com o intuito de facilitar o processo de internacionalização da contabilidade pública. As referidas resoluções são:

Resolução	Norma aprovada - Assunto tratado
1128	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1129	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
1130	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1131	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
1132	NBC T 16.5 – Registro Contábil
1133	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
1134	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
1135	NBC T 16.8 – Controle Interno
1136	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
1137	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Quadro 3 – Espelho das resoluções do CFC para o setor público
Fonte: Adaptado das resoluções do CFC (2008)

As novas normas editadas pelo CFC partem da necessidade de atendimento às diretrizes a serem observadas pelo setor público, conforme o disposto na portaria nº 184/08 do Ministério da Fazenda. Para isso, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil com o propósito de implantar a utilização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com prazo estimado para início (obrigatório) em 2012. Observa-se que um dos propósitos na implantação das NBCASP é tornar as contabilidades pública e privada mais semelhantes.

Uma das semelhanças está exatamente na qualidade da informação contábil prestada para os dois setores, onde a contabilidade privada possui as características qualitativas da informação contábil, com base na resolução 1.121/08 do CFC, são: a compreensibilidade; a relevância; a confiabilidade – que agrupa a representação adequada, a primazia da essência sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a integridade da informação; e a comparabilidade.

Já as características da informação contábil no Setor Público, contidas na NBCT 16.5, são:

- objetividade;
- confiabilidade;
- comparabilidade;
- compreensibilidade;
- uniformidade;
- verificabilidade;
- visibilidade;
- tempestividade;
- utilidade;
- imparcialidade;
- fidedignidade; e
- representatividade.

Com isso, observa-se que é latente a preocupação em como a informação contábil será prestada e como esta deverá chegar ao seu usuário.

A resolução 1.121/08 ainda trata sobre limitações que podem ocorrer para visualizar a relevância e a confiabilidade das informações, que são a tempestividade, o equilíbrio entre o custo e o benefício e o equilíbrio entre as características qualitativas. A visão verdadeira e apropriada – traduzida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - da expressão *true and fair view* – também é mencionada nesta resolução que trata conceitualmente da estrutura para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis no setor privado.

Como mencionado anteriormente, a Portaria STN 749/09 alterou as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, alterações estas que acompanharam a edição da NBCT 16.6, que em seu item 3 diz:

> As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:
>
> (a) Balanço Patrimonial;
> (b) Balanço Orçamentário;
> (c) Balanço Financeiro;
> (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
> (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
> (f) Demonstração do Resultado Econômico.

As mudanças principais estão nos pontos (e) e (f), com a inserção da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) também encontrada nas normas que regulam a contabilidade privada e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) que embora diferente, apresenta contexto semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da contabilidade privada. Esta diferença existe porque nas entidades públicas não há objetivo de lucro.

A NBCT 16.6 ainda ratifica que as demonstrações contábeis deverão ser acompanhadas pelos anexos exigidos por lei e também por notas explicativas – também contidas na contabilidade privada - o que pode elucidar ainda mais a informação prestada.

As alterações nas normas contábeis brasileiras aplicadas ao setor público, a exemplo da contabilidade do setor privado, vêm seguindo a normatização contábil internacional. No âmbito do setor público as normas internacionais são as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), traduzidas livremente como Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP), que vêm sendo desenvolvidas através da adaptação, ao setor público, das IAS (*International Accounting Standards*) que são emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

As IPSAS fazem parte de um programa financiado por vários órgãos de fomento mundiais, quais sejam: o Banco Mundial, o Banco Asiático de Desenvolvimento, o Programa das Nações Unidas e o Fundo Monetário Internacional e pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) – tradução livre - (TORRES, 2004).

Pérez e Hernández (2007) mencionam que através de esforços no desenvolvimento do projeto intitulado “transparência das contas públicas” que envolveram o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a Associação Interamericana de Contabilidade (IAC) sobre as contas públicas sul-americanas, concluiu-se que a adoção das IPSAS era de

extrema necessidade para se alcançar harmonização e comparabilidade nos relatórios financeiros produzidos na América Latina (tradução livre).

Estas normas tratam dos requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das transações e eventos nas Demonstrações Financeiras/Contábeis de forma geral. Através do Quadro 4, pode-se observar sobre o que tratam as 26 IPSAS já editadas.

IPSAS	Norma Comparativa (IAS)	Objetivo
IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements	IAS 1	O objetivo desta norma é recomendar o modo pelo qual as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas.
IPSAS 2 - Cash Flow Statements	IAS 7	Estabelece diretrizes para a elaboração das DFC. As DFC permitem identificar as fontes das entradas de caixa, os itens nos quais o caixa é despendido durante o exercício e o saldo de caixa na data do fechamento do exercício.
IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8	Prescreve o critério de seleção e mudanças de práticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e evidenciação decorrentes dessas mudanças, das mudanças nas estimativas contábeis e a correção de erros observados.
IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21	Recomenda a forma de incluir as transações em moeda estrangeira e operações externas nas demonstrações financeiras de uma entidade e como converter as demonstrações financeiras em uma determinada moeda.
IPSAS 5 - Borrowing Costs	IAS 23	Recomenda o tratamento contábil para juros decorrentes de empréstimos.
IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements	IAS 27	Estabelece requisitos para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.
IPSAS 7 – Investments in Associates	IAS 28	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
IPSAS 8 – Interests in Joint Ventures	IAS 31	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos (*joint ventures*).
IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions	IAS 18	O objetivo desta norma é recomendar o tratamento contábil de receitas originárias. As receitas originárias são auferidas quando o Poder Público está na mesma condição do particular, não havendo coercitividade na sua exigência.
IPSAS 10 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29	Estabelece a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.
IPSAS 11 – Construction Contracts	IAS 11	O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil dos custos e receitas associadas com contratos de construção.
IPSAS 12 – Inventories	IAS 2	Prescreve o tratamento contábil para estoques e inventários.

IPSAS 13 – Leases	IAS 17	Regula, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábeis e a evidenciação das operações de arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro e operacional.
IPSAS 14 - Events After the Reporting Date	IAS 10	Estabelece quando a entidade deve ajustar suas demonstrações financeiras devido à ocorrência de eventos ocorridos após a divulgação das demonstrações.
IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IAS 32	Dispõe sobre a contabilização de instrumentos financeiros
IPSAS 16 - Investment Property	IAS 40	Dispõe sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidenciação.
IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment	IAS 16	Dispõe sobre a contabilização de propriedades, instalações e equipamentos.
IPSAS 18 - Segment Reporting	IAS 14	O objetivo desta norma é estabelecer os princípios para a divulgação de informações em segmentos.
IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37	Define o que são provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identifica as circunstâncias nas quais as provisões devem ser reconhecidas, como elas devem ser mensuradas e as evidenciações que devem ser feitas.
IPSAS 20 - Related Party Disclosures	IAS 24	Dispõe sobre a exigência de evidenciação de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias.
IPSAS 21 - Impairment of Non–Cash Generating Assets	IAS 36	Determina os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e para assegurar que as perdas por deterioração serão reconhecidas.
IPSAS 22 - Disclosure of Information About the General Government Sector	*****	Estabelece requisitos para a evidenciação de demonstrações consolidadas do setor governo geral. O setor governo geral corresponde ao conceito estabelecido no GFSM e no Sistema de Contas nacionais – SNA 1993 do FMI.
IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	*****	Estabelece os requisitos para a evidenciação de receitas derivadas, ou seja, aquelas que são decorrentes da supremacia do Poder Público sobre o particular, tais como tributos, contribuições e, também, de transferências (doações, contribuições etc).
IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements	*****	Esta norma requer uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais montantes obtidos na execução orçamentária a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades designadas a publicar os seus orçamentos aprovados. A norma também requer a evidenciação de uma exposição de motivos das diferenças relevantes entre o orçamento e os montantes reais.
IPSAS 25 – Employee Benefits	IAS 19	Objetivo desta norma é descrever os procedimentos contábeis de contabilização de divulgação sobre benefícios concedidos a empregados.

IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36	O objetivo dessa norma é prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está reconhecido pelo seu valor recuperável. Também especifica quando uma entidade deve reverter as perdas para redução ao valor recuperável e prescreve as divulgações necessárias.

Quadro 4 – Objetivos das IPSAS (Com as IAS comparadas)
Fonte: Adaptado das IPSAS e de Nascimento (2007, p. 22).

Não foi possível comparar as IPSAS 22, 23 e 24 com as IAS, pois nas normas não há essa informação com clareza. A comparação das IPSAS com as IAS mostra o quanto está se buscando a diminuição das diferenças que separam as contabilidades dos setores privado e público.

2.4 CONTABILIZAÇÃO DOS RECURSOS PREVIDENCIÁRIOS

Com vistas à padronização dos registros contábeis, a Portaria Conjunta STN/SOF [16]nº 3, de 2008 determina que União, Estados, Distrito Federal e Municípios deverão utilizar o plano de contas único.

Neste plano de contas estão contidas todas as contas que poderão ser utilizadas no setor público, dispostas por numeração seqüencial, denominada rubrica.

Com base no plano de contas da União[17] as contas envolvidas para análise dos degraus de *accountability* são:

1.1.2.1.9.01.00 SALÁRIO-FAMÍLIA – representa os valores pagos com salário família aos servidores que ainda serão compensados para o pagamento dos valores previdenciários;
2.1.1.1.1.00.00 PREVIDÊNCIA SOCIAL – representa a retenção em folha dos valores previdenciários sobre os proventos de servidores, apresenta saldo credor;
2.1.2.1.3.00.00 ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER – representa uma subdivisão da conta Depósitos de Diversas Origens, apresentada através do anexo 17 da Lei 4.320/64, trata da inscrição dos valores retidos para posterior pagamento (baixa), apresenta saldo credor;

[16] Portaria conjunta elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF), disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp
[17] Disponível em: < http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/Pcontas.pdf>

2.1.2.1.2.00.00 PESSOAL A PAGAR – representa o reconhecimento da obrigação com o pagamento de valores com pessoal, apresenta saldo credor;
3.3.1.9.0.04.00 CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO – representa o valor a ser pago pelo ente governamental a título de folha de pagamento para pessoal contratado por tempo determinado, apresenta saldo devedor;
3.3.1.9.0.11.00 VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL – representa o valor da folha de pagamento dos servidores ativos que pertencem ao quadro estável do ente, apresenta saldo devedor;
3.3.1.9.0.13.00 OBRIGAÇÕES PATRONAIS – representa o valor da contribuição patronal ao INSS (RGPS) sobre a folha de pagamento de funcionários que estejam regidos pela CLT, apresenta saldo devedor;
3.3.1.9.1.13.00 OBRIGAÇÕES PATRONAIS - OP. INTRA-ORÇAMENTÁRIAS – representa o valor da contribuição patronal devida ao fundo ou instituto previdenciário a que estejam submetidos os servidores estatutários (RPPS), apresenta saldo devedor.

Com isso, no momento do lançamento da provisão com folha de pagamento deverão ser realizados os seguintes lançamentos:

CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO
a PESSOAL A PAGAR
a PREVIDÊNCIA SOCIAL

Estes valores deverão ser lançados de modo ao cumprimento do método das partidas dobradas, onde a soma dos débitos deverá ser igual a dos créditos, com isso o valor da conta PESSOAL A PAGAR deverá ser o resultado da diferença entre o valor da retenção previdenciária - PREVIDÊNCIA SOCIAL - e dos gastos com pessoal - CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO.

O lançamento dos valores de pessoal estatutário obedecerá a mesma lógica, apenas tendo alterada a conta debitada, que neste caso é específica para este fim:

VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL
a PESSOAL A PAGAR
a PREVIDÊNCIA SOCIAL

Após os lançamentos com reconhecimento das obrigações com pessoal, é realizada uma compensação entre SALÁRIO-FAMÍLIA e PREVIDÊNCIA SOCIAL que importarão no saldo a ser pago ao ente previdenciário:

PREVIDÊNCIA SOCIAL
a SALÁRIO-FAMÍLIA

Comumente os valores com previdência social são maiores que o saldo da conta salário família, por isso o valor utilizado neste lançamento deverá ser do total da conta que está sendo creditada.

Após apurados os valores a ser pagos, debita-se o saldo da conta previdência social e creditam-se encargos sociais a recolher que representará os valores reais a serem pagos ao ente previdenciário.

Finalizando o processo de contabilização, registram-se os valores devidos a título de contribuição patronal sobre folha, da seguinte forma:

OBRIGAÇÕES PATRONAIS
a PREVIDÊNCIA SOCIAL

A conta credora poderá ser previdência social ou encargos sociais a recolher, pois deverão ser pagos através do mesmo documento, a Guia da Previdência Social (GPS).

2.5 *ACCOUNTABILITY*

Para Hendriksen e Van Breda (2007), a *accountability* é o início e o fim da contabilidade. De acordo com Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007), a *Accountability* significa confiabilidade e surge como um resultado de um nível adequado de evidenciação ou transparência.

Considera-se ainda que a *accountability* não se limita apenas à prestação de contas, mas se encarrega também de definir os objetos e fenômenos sobre os quais se devem prestar contas (NAKAGAWA, RELVAS e DIAS FILHO, 2007).

Já Marques (2007, p. 25) afirma que "A*ccountability* significa responsabilidade pela

gestão". O que não foge às afirmações de outros autores, uma vez que a responsabilidade pela gestão está intrinsecamente ligada ao cumprimento de suas normas e regras, estando a prestação de contas da gestão e uso de recursos públicos inseridos neste contexto.

Cameron (2004) afirma que a *accountability* é totalmente aplicável aos órgãos governamentais, sendo que este conceito envolve a obrigação de se responder pelos atos e decisões, para prevenir que haja mau uso do poder e formas inadequadas de comportamento.

Ainda de acordo com Cameron (2004), a *accountability* no setor público pode ser dividida da seguinte forma:

- Prestar explicações a todos os cidadãos;
- Prover de informações sobre fatos relevantes, que sejam necessárias;
- Rever e revisar sistemas e práticas com o objetivo de atingir as expectativas dos cidadãos; e
- Conceder compensações ou impor sanções.

Rezende, Slomski e Corrar (2005, p. 26) ressaltam que "Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability"*. Por isto, é extremamente necessária a aplicação da *accountability* à gestão pública, por se tratar o Brasil de uma república democrática (CF, 1998).

A *accountability* alargou o seu significado para abraçar a abertura e a transparência, iniciativas que visam tornar tanto o controle do governo pelos cidadãos e discussão pública entre cidadãos e governos (PINA, TORRES e ACERETE, 2007).

Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007, p. 90), afirmam que:

> a *accountability* de uma organização tem início com a contabilização (*bookeeping*), ou seja, escrituração por partidas dobradas das atividades e das transações realizadas por ela e termina com as informações e as comunicações geradas pela Contabilidade (*accounting*).

Os autores ainda corroboram com esta afirmativa quando mencionam que é a *accountability* que faz a contabilidade diferenciar-se dos demais sistemas de informação.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a *accountability* ganha dimensões ainda mais relevantes, haja vista que a referida norma prevê um conjunto de sanções para os gestores que soneguem informações sobre suas práticas.

Clad (2000, *apud* PÓ e ABRUCIO, 2006, p. 685) afirma sobre *accountability* que:

> A discussão ganha novos contornos com os processos de reforma do Estado, nos quais uma das principais marcas foi o repasse da execução de atividades antes estatais a entes privados e, nesse contexto, instrumentos de *accountability* precisaram ser repensados. Além disso, cada vez mais o controle e a *accountability* do Estado são inseridos num contexto de ampliação dos espaços democráticos, que precisa chegar aos cidadãos.

Desta forma, esta ampliação dos espaços democráticos deve contribuir para a criação de políticas públicas que incentivem e punam, conforme o caso, os responsáveis pelo processo de gestão e de informação pública.

Pó e Abrucio (2006) definem que o controle não é sinônimo da *accountability*, pois o controle dela depende, embora numa democracia não possam estar separados. Em suma, sem a utilização da *accountability* não há mecanismos de controle institucionais eficazes.

Conforme Ijiri (1975, *apud* PINHEIRO e NAKAGAWA, 2004) a *accountability* tem sido a espinha dorsal social e organizacional da sociedade, pois sociedades e organizações dependem diretamente dela como base em registros e relatórios das atividades realizadas. O autor ainda ressalta que o processo da *accountability* é essencial para o adequado funcionamento da sociedade e das organizações como um todo, pois se inicia com os registros e relatórios de atividades e suas conseqüências, terminando com a obtenção da *accountability* através dos agentes sociais e econômicos.

Pederiva (2004, p. 58) cita que são 05 (cinco) os degraus de *accountability*:

- *accountability* de probidade e legalidade (aderência) – uso dos recursos em conformidade com o orçamento aprovado ou em obediência às leis e aos regulamentos pertinentes;
- *accountability* de processo (planejamento, alocação e gerenciamento) – utilização adequada dos processos, dos procedimentos ou das medidas nas ações demandadas (a eficácia – consecução dos objetivos – opera neste plano);
- *accountability* de desempenho (eficiência e economia) – eficiência das operações;
- *accountability* de programas (*outcomes* e efetividade) – estabelecimento e realização das metas sociais; e
- *accountability* de políticas (valor) – aprovação ou rejeição de políticas.

Ainda, segundo o autor, cada degrau destes está ligado aos outros, como uma forma de complementação mútua (PEDERIVA, 2004).

Maciel (2005) cita que a *accountability* num sentido mais amplo deve englobar os aspectos legais inerentes ao campo em que esteja sendo aplicada, agregando conceitos de eficiência e desempenho, sem esquecer-se do acesso às informações, à qualidade, aos custos e principalmente à confiabilidade que estas informações precisam ter.

A autora ainda afirma que a *accountability,* quando aliada ao controle, que se dá por intermédio das estruturas do poder, torna-se uma instância efetiva e real, uma vez que passa a responder às demandas de diversos grupos de interesse (MACIEL, 2005).

2.5.1 Transparência das Contas Públicas

As informações contábeis são direcionadas a vários tipos de usuários, os quais as utilizam como método para uma melhor tomada de decisão. No caso da previdência, um de seus usuários é o contribuinte, que em sua maioria não detém conhecimento técnico e científico para receber informações contábeis, prejudicando, assim, a comunicação e tornando-o alheio à veracidade dos fatos contemplados por tal instituição e, conseqüentemente, impedindo-o de conferir seus direitos.

A CF, no caput do artigo 37, narra que "a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]", e seu parágrafo 1º detalha a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos, publicidade esta ratificada pela obrigatoriedade na prestação da contas que trata o art. 70 da CF.

Corroborando, Platt Neto *et al* (2005, p. 2) afirmam que "extrai-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático" e destaca que a divulgação exigida pelo art. 37 da CF revela preocupação com a compreensibilidade das informações para o controle social.

A transparência também é tratada pela LRF como um princípio de gestão fiscal responsável que implica compreensibilidade e publicidade das informações.

Platt Neto *et al* (2005, p.5) ao tratarem de governança corporativa, mencionam as qualidades do termo transparência fazendo associação com o termo *disclosure*, que se traduz como evidenciação, considerando-a como adequada quando ela representa "o processo de apresentação de informações que permitam a avaliação do sistema patrimonial e das mutações do patrimônio, além de possibilitar que se façam inferências sobre o futuro".

Desta forma, a governança corporativa é apresentada como um sistema que assegura uma gestão organizacional com equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados

(*accountability*, que os autores resumem como a "responsabilidade do gestor profissional de prestar contas") e cumprimento de normas.

Hendriksen e Van Breda (2007) concluem que a publicação dos fatos contábeis deve ser adequada e repleta de informações relevantes, importantes, oportunas, compreensíveis, precisas, neutras e respectivamente fiéis. Por isso, a divulgação das contas públicas implica no fornecimento de informações confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários.

Percebe-se, então, que as entidades da administração pública são obrigadas a prestarem contas dos recursos públicos não só ao poder legislativo, mas também à sociedade. A prestação de contas dos serviços prestados pelo Estado ou por organizações a ele ligadas precisa ser publicada e evidenciada de forma eficiente, atendendo aos objetivos da contabilidade, sobretudo na sua principal finalidade: prestar informações relevantes, úteis, que auxiliem sobremaneira os diversos usuários em seus processos de decisão.

3 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Para evidenciação dos resultados, com base nos anexos da lei 4.320/64, foi realizado um pré-teste com o intuito de identificar em quais relatórios seria possível observar os valores previdenciários, com o objetivo de pontuar se as demonstrações contábeis das prefeituras do estado de Pernambuco, constantes na amostra do estudo, estão revestidas dos degraus de *accountability* propostos por Pederiva (2004). Com isso observou-se superficialmente as demonstrações da Prefeitura Municipal do Cabo de Santo Agostinho. O Quadro 5 mostra nominalmente os anexos da 4.320/64 e a possibilidade de visualização dos valores relacionados a pessoal e encargos previdenciários com base no pré-teste realizado.

ANEXO DA LEI 4.320/64	**POSSIBILIDADE DE VISUALIZAÇÃO DE VALORES DE PESSOAL E ENCARGOS**	**UTILIZAÇÃO NOS DEGRAUS DE *ACCOUNTABILITY***
Anexo 1 - Demonstração da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 2a – Demonstrativo da Receita	Não mostra a receita extra-orçamentária (retenção)	Não
Anexo 2b – Demonstrativo da Despesa	Sim, há visualização dos valores da folha de efetivos e contratados e da contribuição patronal	Sim – Degraus 3 e 4
Anexo 3 – Classificação da Receita segundo a sua natureza	Não mostra a receita extra-orçamentária (retenção)	Não
Anexo 4 – Classificação da Despesa segundo a sua natureza	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 5 – Classificação por Funções e Subfunções de Governo	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 6 – Programa de Trabalho	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 7 – Demonstração da Despesa segundo as funções, programas e subprogramas e atividades	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 8 – Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as categorias econômicas	Não há clareza nos dados para utilização	Não

Anexo 9 – Demonstração da Despesa pelas unidades orçamentárias segundo as funções	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 10 – Comparativo da receita orçada com a arrecadada	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 11 – Comparativo da despesa autorizada com a realizada	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 12 – Balanço Orçamentário	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 13 – Balanço Financeiro	Sim, apenas os valores das disponibilidades em função da necessidade de recolhimento da retenção pelo regime de competência	Sim – Degrau 3
Anexo 14 – Balanço Patrimonial	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais	Não há clareza nos dados para utilização	Não
Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna	Não, só há possibilidade de visualização de contribuições patronais não pagas em tempo hábil, se confessadas	Não
Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante	Sim, há possibilidade de observação das 3 fases das contribuições previdenciárias: retenção, inscrição e baixa	Sim – Degraus 1, 2 e 3

Quadro 5 – Anexos da Lei 4.320/64 aplicados aos degraus de *accountability*
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Em conjunto com os anexos 2b, 13 e 17, foram utilizados relatórios de emissão de CND´s e CRP´s que demonstram todos os documentos emitidos no período estudado para cada prefeitura, atestando a regularidade fiscal previdenciária dos municípios, seja no RGPS (CND), seja no RPPS (CRP).

O processo de pontuação dos degraus da *accountability* deu-se da seguinte maneira:

- Degrau 1 – Foi observada a demonstração da dívida flutuante (anexo 17) quanto à inscrição e a baixa, sendo observado o cumprimento da questão legal, quanto ao pagamento de todos os valores retidos como contribuições previdenciárias dos funcionários destas prefeituras (todos os valores, neste caso representam 11/12 avos do total de retenções;
- Degrau 2 – Foi considerado neste degrau a identificação das 3 fases das contribuições previdenciárias, que pôde ser observada igualmente ao degrau 1 através da demonstração da dívida flutuante (anexo 17), também foi considerado como pagamento (3ª fase) 11/12 avos do total de retenções;

- Degrau 3 – Foi considerado o Demonstrativo da Despesa, contido no anexo 2b para observação dos valores empenhados como folha de pagamento de funcionários efetivos e dos contratados por tempo determinado, em conjunto com a demonstração da dívida flutuante (anexo 17), observando também os valores retidos, mas tendo como foco principal o saldo destes valores que é deixado para o ano seguinte, com vistas ao desempenho do gestor no que tange à não incorrência em apropriação indébita dos recursos previdenciários;
- Degrau 4 – Foi considerado o valor da contribuição patronal empenhada, observado através do Demonstrativo da Despesa (anexo 2b), visualizando-se o percentual da confissão de dívida sobre a folha de pagamento. Este percentual no RGPS corresponde a 20% e no RPPS difere de órgão para órgão, mas segundo a SPS[18] deverá no mínimo ser de 11%, desta forma utilizou-se uma média importando em uma margem tolerância entre 11% e 20% sobre os valores de pessoal das prefeituras;
- Degrau 5 – Foi considerado quando o município possuiu no mínimo 330 dias (11 meses) de regularidade fiscal previdenciária comprovada através da CND e do CRP simultaneamente.

No item 3.1, foi evidenciado de forma completa a análise dos dados, para entendimento do processo utilizado, com apresentação de figuras demonstrando os dados utilizados para afirmação ou negação da aderência das demonstrações aos degraus de *accountability*. A partir do item 3.2, a análise será apresentada de forma resumida, sendo evidenciados apenas os resultados.

[18] Disponível em: www.mpas.gov.br/arquivos/office/4_081013-161028-178.pps

3.1 PREFEITURA MUNICIPAL 1

Ano: 2005

PREFEITURA MUNICIPAL 1
EXERCÍCIO 2005

	RETENÇÃO	BAIXA	CUMPRIMENTO DA *ACCOUNTABILITY*
DEGRAU 1	R$ 348.184,20	R$ -	NÃO

	RETENÇÃO	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	
DEGRAU 2	R$ 348.184,20	R$ 348.184,20	R$ -	NÃO

	FOLHA	RETENÇÕES	SALDO FINAL	
DEGRAU 3	R$ 4.657.519,90	R$ 348.184,20	R$ 1.125.933,10	NÃO
	% SALDO SOBRE FOLHA	**DISPONÍVEL**		
	24%	R$ 84.939,15		

	CONTRIB. PATRONAL	PAGAMENTO	% DE CONFISSÃO SOBRE FOLHA	
DEGRAU 4	R$ 564.983,12	R$ 564.983,12	12%	SIM

	CND	CRP	
DEGRAU 5	NÃO	NÃO	NÃO

CND	EMISSÃO	VALIDADE
	24/11/2004	22/02/2005
	30/03/2005	29/09/2005
	23/08/2005	19/02/2006
38 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

CRP	EMISSÃO	VALIDADE
	10/11/2004	09/01/2005
	17/01/2005	18/03/2005
	22/03/2005	21/05/2005
	24/05/2005	23/07/2005
	26/10/2005	25/12/2005
116 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

Figura 1 – Dados para avaliação dos degraus da *accountability* da Prefeitura 1 em 2005
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Degrau 1

A prefeitura 1 apresentou em 2005, R$ 348.184,29 de retenções previdenciárias, porém não efetuou nenhuma baixa, situação agravada por já haver um saldo anterior de R$ 777.748,90 de retenções não pagas em competências anteriores. Portanto, com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2005, o município **não** cumpriu os requisitos deste degrau.

Degrau 2

Buscou-se identificar o cumprimento das 3 fases da contribuição previdenciária funcional:

- Fase 1: Identificada;
- Fase 2: Identificada;
- Fase 3: Não Identificada.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2005, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 3

O cumprimento deste degrau foi visualizado observando o saldo final da conta correspondente à obrigação previdenciária funcional oriunda das retenções sobre folha de pagamento considerando o desempenho do gestor previdenciário, com foco na eficiência, pois quanto menores os valores a pagar no próximo exercício, se comparados com as disponibilidades contidas no Balanço Financeiro (anexo 13), não haverá encargos adicionais (juros e multa) que onerarão os cofres públicos. Neste caso, foi constatado que o fato de já haver um saldo inicial de valores retidos acrescido das retenções do ano de 2005, sem haver diminuição qualquer como baixa, fez com que ocorresse um aumento considerável no saldo de retenções não pagas, que importou em R$ 1.125.933,10 e que percentualmente representa 24% sobre a folha de 2005, onde ao final do ano só havia R$ 84.939,15 de disponibilidades, que reflete claramente a existência de apropriação indébita no município em 2005, fato que é agravado por gestões anteriores.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2005 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 4

Para atestar o cumprimento deste degrau foi considerado o valor confessado como contribuição patronal através das despesas empenhadas evidenciadas através do Demonstrativo da Despesa (anexo 2b). Através dos demais demonstrativos contidos nos anexos da lei 4.320/64 não foi possível observar valores de contribuição patronal, senão no demonstrativo citado, porém há limitação nestes valores, uma vez que só integrarão o demonstrativo os valores confessados e descritos no mesmo. Desta forma, foi observado como valor inscrito de contribuição patronal R$ 564.983,12, que foi também considerado como totalmente pago, pois o fato de serem empenhados estes valores, o pagamento é líquido e certo em tempo oportuno, pelo fato do compromisso gerado. A obrigação patronal, refletida anteriormente, correspondeu a 12% sobre o valor da folha de pagamento de 2005 e deveria estar refletida entre os percentuais de 11% a 20%, considerando a diferenciação de valores entre os regimes previdenciários.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2005 o município **cumpre** os requisitos deste degrau.

Degrau 5

Para mensuração do cumprimento deste degrau de *accountability* foram observados os períodos de emissão e validade da Certidão Negativa de Débitos Previdenciários (CND) e do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) e para atestar este cumprimento foi considerado que a prefeitura não poderá estar irregular perante o INSS em mais de 30 dias no ano, prazo este considerado como desembaraço em caso de irregularidades cadastrais para emissão dos documentos citados. A prefeitura esteve durante o ano de 2005 sem regularidade fiscal previdenciária pelos critérios de emissão da CND por 38 dias e pelos critérios de emissão do CRP por 116 dias.

Resultado: com base nos relatórios da prefeitura em 2005 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Ano: 2006

PREFEITURA MUNICIPAL 1
EXERCÍCIO 2006

	RETENÇÃO	BAIXA	CUMPRIMENTO DA *ACCOUNTABILITY*
DEGRAU 1	R$ 348.184,20	R$ 68.011,93	NÃO

	RETENÇÃO	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	
DEGRAU 2	R$ 348.184,20	R$ 348.184,20	R$ 68.011,93	NÃO

	FOLHA	RETENÇÕES	SALDO FINAL	
DEGRAU 3	R$ 6.835.951,26	R$ 348.184,20	R$ 1.529.081,09	NÃO
	% SALDO SOBRE FOLHA	**DISPONÍVEL**		
	22%	R$ 24.928,30		

	CONTRIB. PATRONAL	PAGAMENTO	% DE CONFISSÃO SOBRE FOLHA	
DEGRAU 4	R$ 409.289,50	R$ 409.289,50	6%	NÃO

	CND	CRP	
DEGRAU 5	NÃO	NÃO	NÃO

CND	EMISSÃO	VALIDADE
	23/08/2005	19/02/2006
	24/04/2006	21/10/2006
	10/11/2006	09/05/2007
82 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

CRP	EMISSÃO	VALIDADE
	25/04/2006	24/07/2006
	31/07/2006	29/10/2006
	22/11/2006	20/02/2007
144 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

Figura 2 – Dados para avaliação dos degraus da *accountability* da Prefeitura 1 em 2006
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Degrau 1

A prefeitura 1 apresentou em 2006, valor igual de retenções previdenciárias ao ano de 2005, R$ 348.184,29, e efetuou baixa apenas de R$ 68.011,93. Visualiza-se, no entanto, um problema neste dado, uma vez que o valor da folha aumentou, os valores retidos deveriam aumentar na mesma proporção, o que causa suspeição quanto à fidedignidade dos dados desta

demonstração. Com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2006, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 2

Buscou-se identificar o cumprimento das 3 fases da contribuição previdenciária funcional:

- Fase 1: Identificada;
- Fase 2: Identificada;
- Fase 3: Não Identificada (pois o valor foi inferior ao que deveria ser).

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2006, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 3

O cumprimento deste degrau foi visualizado através do saldo da conta de retenções que ao final do ano era de R$ 1.529.081,09 passando a representar um percentual de 22% sobre a folha de 2006, com R$ 24.928,30 de disponibilidades, que continua refletindo a existência de apropriação indébita no município em tela.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2006 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 4

Para atestar o cumprimento deste degrau foi observado como valor inscrito de contribuição patronal, R$ 409.289,50, considerado como totalmente pago. A obrigação patronal, refletida anteriormente, correspondeu a 6% sobre o valor da folha de pagamento de 2006, pois, embora os valores da folha tenham aumentado, a confissão de contribuições patronais em forma de despesas empenhadas diminuiu e deveria estar refletida entre os percentuais de 11% a 20% considerando a diferenciação de valores entre os regimes previdenciários.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2006 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 5

A prefeitura esteve durante o ano de 2006 sem regularidade fiscal previdenciária pelos critérios de emissão da CND por 82 dias e pelos critérios de emissão do CRP por 144 dias. Resultado: com base nos relatórios da prefeitura em 2006 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Ano: 2007

PREFEITURA MUNICIPAL 1
EXERCÍCIO 2007

	RETENÇÃO	BAIXA	CUMPRIMENTO DA *ACCOUNTABILITY*
DEGRAU 1	R$ 857.903,63	R$ 214.042,25	NÃO

	RETENÇÃO	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	
DEGRAU 2	R$ 857.903,63	R$ 857.903,63	R$ 214.042,25	NÃO

	FOLHA	RETENÇÕES	SALDO FINAL	
DEGRAU 3	R$ 5.965.228,64	R$ 857.903,63	R$ 2.172.942,47	NÃO
	% SALDO SOBRE FOLHA	**DISPONÍVEL**		
	36%	R$ 1.393.575,83		

	CONTRIB. PATRONAL	PAGAMENTO	% DE CONFISSÃO SOBRE FOLHA	
DEGRAU 4	R$ 380.161,47	R$ 380.161,47	6%	NÃO

	CND	CRP	
DEGRAU 5	NÃO	SIM	NÃO

CND	EMISSÃO	VALIDADE
	10/11/2006	09/05/2007
	11/05/2007	07/11/2007
	07/12/2007	04/06/2008
32 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

CRP	EMISSÃO	VALIDADE
	22/11/2006	20/02/2007
	22/02/2007	23/05/2007
	31/05/2007	29/08/2007
	03/09/2007	02/12/2007
	14/12/2007	13/03/2008
24 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

Figura 3 – Dados para avaliação dos degraus da *accountability* da Prefeitura 1 em 2007
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Degrau 1

A prefeitura 1 apresentou em 2007, retenções no valor de R$ 857.903,63 e efetuou baixa de R$ 214.042,25, um valor maior que o ano anterior, porém distante do necessário ao adimplemento da obrigação previdenciária. Com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2007, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 2

Buscou-se identificar o cumprimento das 3 fases da contribuição previdenciária funcional:

- Fase 1: Identificada;
- Fase 2: Identificada;
- Fase 3: Não Identificada (pois o valor foi inferior ao que deveria ser).

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2007, o município de Agrestina **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 3

O cumprimento deste degrau foi visualizado através do saldo da conta de retenções que ao final do ano era de R$ 2.172.942,47 passando a representar um percentual de 36% sobre a folha de 2007, com R$ 1.393.575,83 de disponibilidades. Continua existindo a apropriação indébita no município, porém este ano há o fato positivo da prefeitura estar conseguindo economizar mais, mantendo reservas disponíveis, fato que não justifica a não retenção, mas mostra um cenário mais positivo ante aos já expostos.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2007 o município de Agrestina **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 4

Para atestar o cumprimento deste degrau foi observado como valor inscrito e pago de contribuição patronal, R$ 380.161,47. A obrigação patronal correspondeu a 6% sobre o valor da folha de pagamento de 2007, pois embora os valores da folha estejam diminuindo a

confissão de contribuições patronais em forma de despesas empenhadas diminuiu em proporções maiores e deveria estar refletida entre os percentuais de 15% a 20% considerando a diferenciação de valores entre os regimes previdenciários.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2007 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 5

A prefeitura esteve durante o ano de 2007 sem regularidade fiscal previdenciária pelos critérios de emissão da CND por 32 dias e pelos critérios de emissão do CRP por 24 dias. Não é claro o motivo da regularidade fiscal atestada pelo CRP e por pouco pela CND, uma vez que a situação previdenciária da prefeitura não se alterou, estando a mesma ainda com débitos previdenciários muito grandes.

Resultado: com base nos relatórios da prefeitura em 2007 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Ano: 2008

PREFEITURA MUNICIPAL 1
EXERCÍCIO 2008

	RETENÇÃO	BAIXA		CUMPRIMENTO DA *ACCOUNTABILITY*
DEGRAU 1	R$ 1.011.367,54	R$ 242.836,91	→	NÃO

	RETENÇÃO	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO		
DEGRAU 2	R$ 1.011.367,54	R$ 1.011.367,54	R$ 242.836,91	→	NÃO

	FOLHA	RETENÇÕES	SALDO FINAL		
DEGRAU 3	R$ 6.643.447,64	R$ 1.011.367,54	R$ 2.941.473,10	→	NÃO
	% SALDO SOBRE FOLHA	**DISPONÍVEL**			
	44%	R$ 435.400,28			

	CONTRIB. PATRONAL	PAGAMENTO	% DE CONFISSÃO SOBRE FOLHA		
DEGRAU 4	R$ 467.316,28	R$ 467.316,28	7%	→	NÃO

	CND	CRP		
DEGRAU 5	SIM	NÃO	→	NÃO

CND	EMISSÃO	VALIDADE
	07/12/2007	04/06/2008
	12/06/2008	09/12/2008
30 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

CRP	EMISSÃO	VALIDADE
	14/12/2007	13/03/2008
	04/04/2008	03/07/2008
	04/07/2008	02/10/2008
	13/10/2008	11/01/2009
31 DIAS NO ANO SEM REGULARIDADE		

Figura 4 – Dados para avaliação dos degraus da *accountability* da Prefeitura 1 em 2008
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Degrau 1

A prefeitura 1 apresentou em 2008, retenções no valor de R$ 1.011.364,54 e efetuou baixa de R$ 242.836,91, um valor maior que o ano anterior, porém ainda distante do necessário ao adimplemento da obrigação previdenciária. Com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2008, o município **não** cumpriu os requisitos deste degrau.

Degrau 2

Buscou-se identificar o cumprimento das 3 fases da contribuição previdenciária funcional:

- Fase 1: Identificada;
- Fase 2: Identificada;
- Fase 3: Não Identificada (pois o valor foi inferior ao que deveria ser).

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2008, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 3

O cumprimento deste degrau foi visualizado através do saldo da conta de retenções que ao final do ano era de R$ 2.941.473,10, passando a representar um percentual de 44% sobre a folha de 2008, com R$ 435.400,28 de disponibilidades. Continua existindo a

apropriação indébita no município, o que demonstra preocupação, pois a prefeitura passa por esse problema, até agora, por 04 anos estudados.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2008 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 4

Para atestar o cumprimento deste degrau foi observado como valor inscrito e pago de contribuição patronal, R$ 467.316,28. A obrigação patronal correspondeu a 7% sobre o valor da folha de pagamento de 2008, aumentando em um ponto percentual em relação ao ano anterior, mas ainda aquém do esperado.

Resultado: com base nas demonstrações contábeis da prefeitura em 2008 o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Degrau 5

A prefeitura esteve durante o ano de 2008 sem regularidade fiscal previdenciária pelos critérios de emissão da CND por 30 dias e pelos critérios de emissão do CRP por 31 dias. A exemplo de 2007, confirmado por 2008, não é claro o motivo da regularidade fiscal atestada pelo CRP e pela CND, uma vez que a situação previdenciária da prefeitura não se alterou, estando a mesma ainda com débitos previdenciários muito grandes.

Resultado: com base nos relatórios da prefeitura em 2008, o município **não** cumpre os requisitos deste degrau.

Após analise dos últimos 4 anos da Prefeitura 1, constatou-se que as demonstrações contábeis deste município não cumprem os requisitos contidos nos degraus da *accountability* quanto à obrigação previdenciária. Embora em 2008 a prefeitura tenha apresentado melhora em sua situação financeira, não há o cumprimento da transparência e da prestação de contas necessária à gestão governamental.

Os resultados das demais prefeituras, apresentados a seguir, foram evidenciados de maneira mais objetiva, porém como o objetivo desta pesquisa consistiu na evidenciação do repasse das retenções previdenciárias aos fundos a quem os compete arrecadar e como a regularidade dos municípios é atestada pelo INSS, com base no tratamento dos dados com foco à resposta positiva ou negativa do degrau 5, apresenta-se a Figura 5 que demonstra os

dias em que os municípios da amostra passaram, durante cada ano estudado, irregulares quanto às prestações de contas das contribuições previdenciárias.

	2005		2006		2007		2008	
Municípios	**CND**	**CRP**	**CND**	**CRP**	**CND**	**CRP**	**CND**	**CRP**
Prefeitura 1	38	116	82	144	32	24	30	31
Prefeitura 2	58	194	125	365	151	365	218	196
Prefeitura 3	365	365	365	365	365	352	365	16
Prefeitura 4	46	365	22	347	23	54	**1**	**6**
Prefeitura 5	19	314	23	333	65	90	35	14
Prefeitura 6	355	365	26	365	170	365	365	365
Prefeitura 7	181	365	38	365	7	358	104	192
Prefeitura 8	19	365	92	365	76	274	100	240
Prefeitura 9	353	365	17	365	130	365	57	365
Prefeitura 10	195	51	70	172	108	67	99	45
Prefeitura 11	0	71	57	342	21	77	25	40
Prefeitura 12	168	365	9	365	8	346	**18**	**22**
Prefeitura 13	190	147	184	365	365	365	365	274
Prefeitura 14	53	365	44	365	88	365	65	365
Prefeitura 15	242	134	51	158	46	34	63	225
Prefeitura 16	8	304	13	362	30	92	**11**	**17**
Prefeitura 17	5	304	61	156	**25**	**30**	15	45
Prefeitura 18	58	365	0	207	36	55	102	16
Prefeitura 19	30	365	38	365	21	365	34	170
Prefeitura 20	106	86	78	164	46	55	82	60
Prefeitura 21	101	86	298	365	30	183	97	184
Prefeitura 22	20	295	8	131	2	53	127	19
Prefeitura 23	313	147	35	248	125	33	365	84
Prefeitura 24	67	365	73	365	89	169	126	91
Prefeitura 25	150	56	58	274	66	2	**26**	**8**
Prefeitura 26	18	365	266	365	30	359	183	49
Prefeitura 27	133	147	96	236	146	167	365	328

Figura 5 – Dias de irregularidade fiscal dos municípios perante o INSS
Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Mediante análise dos dados para evidenciação da aderência ao degrau 5 de *accountability*, conforme demonstrado na Figura 5, pôde-se observar que apenas 05 (cinco) dos municípios estudados – 4, 12, 16, 17 e 25 (grifados) - estiveram, durante um ano, regulares perante o INSS quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias funcionais e patronais oriundas, respectivamente, de retenções previdenciárias e confissões de dívidas sobre folha de pagamento.

Muitos municípios apresentaram anos completos em estado irregular, sendo a situação pior quando se observa pela emissão do CRP, o que demonstra que a forma mais criteriosa, detalhada anteriormente, para concessão deste certificado de regularidade torna mais difícil seu acesso, ao passo que municípios mantiveram-se regulares se consultados pelo critério da

CND durante o ano todo e a exemplo dos municípios 16 e 17, que igualmente estiveram irregulares em 2005 por 304 dias.

3.2 PREFEITURA MUNICIPAL 2

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 3	SIM	NÃO	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 6 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 2
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura municipal 2, apesar de inscrever como valores retidos previdenciários em vulto semelhante aos da baixa, o que seria o necessário para a pontuação positiva nos degraus 1 e 2 em análise apresentou dados nas demonstrações de 2005 e 2006 que apresentam omissão de registro quanto ao percentual de retenção sobre folha, pois considerando que as prefeituras podem manter em seu quadro funcional pessoal vinculado à CLT e com isso sujeito às alíquotas de desconto do INSS mantida pelo MPAS que é em termos percentuais de acordo com os proventos 8%, 9% e 11%, a prefeitura deverá no mínimo apresentar calculados sobre a folha salarial bruta o percentual de 8% considerando todos os funcionários vinculados a este regime de trabalho e laborando com proventos enquadrados em até R$ 1.024,97[19]. São observados nos dois anos citados apenas 7% de inscrições de retenções sobre folha de pagamento.

No ano de 2007, a prefeitura obteve pontuação positiva nos quatro primeiros degraus, não completando o ciclo de transparência pelo fato de estar durante 151 dias sem regularidade perante o INSS, mediante consulta de CND no período estudado. Este ano também foi favorável ao município, uma vez apresentado em suas demonstrações, inscrevendo percentuais reais como retenções previdenciárias, baixando todos os valores inscritos, chegando a zerar o saldo que poderia ser de 1/12, referente à última competência do ano, para ser paga no ano posterior.

O ano de 2008 foi semelhante ao de 2007 em valores e desempenho, quando a prefeitura também não obteve a pontuação de *accountability* em todos os degraus também

[19] Tabela do INSS (2010). Disponível em: <http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=313>

dada a não possibilidade de emissão da CND, porém os dias sem regularidade foram diminuídos para 112 no ano. Em 2007, o percentual de retenções sobre folha foi de 10%, já em 2008 foi de 8%, o que pontua como positivo nos degraus, porém demonstra que há algo de inconsistente nas demonstrações, já que salários não oscilam bruscamente ao longo dos meses, tampouco as alíquotas que lhes são incidentes.

3.3 PREFEITURA MUNICIPAL 3

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 7 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 3
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura 3 nos anos 2005 e 2006 não pontuou positivamente nenhum degrau. Semelhantemente à prefeitura do item 3.2, este município não inscreveu os valores retidos corretamente em suas demonstrações, chegando a demonstrar retenção de 15,5% em 2005, embora baixado apenas metade deste valor e inscrevendo 2% como valores retidos em 2006 sobre folha. Estes percentuais são alterados de forma brusca em 2007 e 2008 para 9% e 10% respectivamente, apresentando inconsistência dos valores registrados e apresentados nas demonstrações contábeis.

Nos anos 2007 e 2008, a situação do município no que tange à aderência aos degraus de *accountability* possui pois os valores previdenciários retidos, inscritos e baixados são compatíveis com a realidade esperada. Porém ao observar o degrau 3, nos quatro anos estudados, o saldo da conta representativa de valores retidos e não pagos, apenas aumentou e não havia recursos disponíveis para saldar a dívida caso fosse urgente seu pagamento, o que caracteriza apropriação indébita por parte do gestor deste município. Os valores constantes neste saldo correspondiam ao final de 2008 a um percentual de 16,7% sobre folha de pagamento deste ente.

Este município não obteve pontuação positiva no degrau 5, em nenhum dos anos, em razão de estar irregular perante o INSS de 2005 a 2008 sob consulta da CND e apenas em

2008 regularizou a situação do fundo de previdência próprio (consulta do CRP), que não era o bastante para sinalização positiva neste ano.

3.4 PREFEITURA MUNICIPAL 4

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	SIM

Quadro 8 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 4
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

O município 4 embora não tenha cumprido os degraus 1 e 2 nos três primeiros anos, por motivo de não haver pago a totalidade ou o correspondente à 11/12 dos valores retidos sobre folha de pagamento a título de contribuições previdenciárias, apresentou percentual de retenção superior a 8% em todos os anos. Porém, ainda há grande disparidade nos valores registrados nas demonstrações contábeis, pois não é apresentado um padrão que deva ser seguido, onde a folha aumentasse em proporção igual deveriam aumentar os descontos sobre ela. Pode-se observar a oscilação nestes descontos em razão dos valores lançados como folha de pagamento dos anos (TABELA 2).

Tabela 1 – Evolução da folha de pagamento e do percentual de retenções previdenciárias

Ano	**Folha de Pagamento**		**% retido**
2005	R$	12.758.658,27	8%
2006	R$	9.559.152,74	15%
2007	R$	9.559.152,74	16%
2008	R$	11.301.451,66	11%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Quanto ao desempenho, o município demonstrou melhoras em 2008, apresentando maior consistência nos valores retidos e baixados, deixando de cumprir o degrau 3 pelo saldo de retenções não pagas ser alto - R$ 2.594.689,56 (23% do total da folha) – e não haver disponibilidades para pagar tais valores, caracterizando a apropriação indébita. Importa salientar que desde 2005 já havia saldo superior a R$ 2 milhões e que esta apropriação de recursos previdenciários também é de gestões municipais anteriores.

Este município não demonstrou a aderência a todos os degraus em 2008 por motivo de haver mais de R$ 2,5 milhões de saldo de retenções não pagas e pouco mais de R$ 1 milhão em recursos financeiros disponíveis para pagamento de todas as dívidas da prefeitura, com isso a prefeitura não cumpriu o degrau 3.

3.5 PREFEITURA MUNICIPAL 5

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	SIM	SIM	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 9 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 5
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Esta prefeitura também apresenta incoerência nos valores previdenciários retidos. Nos anos estudados, o município teve como percentuais de retenção: 2%, 4%, 7% e 13%, o que demonstra que em 2008 os municípios vêm apresentando uma evolução similar, por conseguinte um melhor desempenho na gestão municipal.

Outro fato observado são os percentuais de confissão de dívida a título de contribuição patronal, que também oscilam bastante e que nesta prefeitura chegam a dobrar.

Até 2007 a prefeitura apresentou esforços na diminuição de saldos de retenções previdenciárias, chegando a um total representativo de 1,5% sobre folha de pagamento, porém a despeito da evolução apresentada em 2008, neste e em outros municípios quanto aos percentuais inscritos, houve um aumento considerável em valores inscritos e não pagos, que em 2008 fechou com um saldo de R$ 1.098.871,65, passando para 5,5% o saldo sobre folha.

Também não houve regularidade perante o INSS com emissões de CND e CRP durante todos os anos.

3.6 PREFEITURA MUNICIPAL 6

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 10 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 6
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Este município não apresentou aderência a nenhum dos degraus, durante o período estudado. Alguns fatores para esta não pontuação deve-se a valores retidos e inscritos a menor; baixa inferior a 11/12 das retenções; aumento constante do saldo de retenções não pagas; e falta de confissão de dívida dos valores patronais pelo mínimo que estabelece a norma legal – 11%.

Através do balanço financeiro, anexo 13, pode-se observar que em nenhum dos anos, com base na totalidade de recursos disponíveis em caixa e bancos, seria possível saldar as dívidas de retenções previdenciárias, não considerando outras obrigações que este ente possa ter.

Durante os 04 anos, a prefeitura manteve postura semelhante, oscilando apenas nos percentuais de retenções, porém mantendo saldos, não pagos, constantes entre 14 e 16% sobre folha de pagamento.

Ratificando a situação demonstrada com a negativa de cumprimento dos degraus, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.7 PREFEITURA MUNICIPAL 7

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 3	SIM	SIM	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	SIM	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 11 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 7
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Esta prefeitura não apresentou qualquer retenção e/ou inscrição de valores previdenciários no ano de 2005, o que considerando o valor da folha de pagamento, deveria ser de no mínimo R$ 515.373,76, porém baixou a importância de R$ 1.379.937,07, oriunda da totalidade do saldo de retenções não pagas, por isso não obteve a pontuação positiva nos degraus 1 e 2 neste ano. O percentual de confissão de dívida de contribuição patronal também não foi satisfatório.

Em 2006 e 2007, houve inscrições de retenções, porém as baixas ocorreram em proporções inferiores à necessária para atingimento da aderência aos dois primeiros degraus. Já a confissão dos valores patronais foi melhor, passando dos 11% prefixados nesta análise.

No ano de 2008 foi visível a melhora da gestão municipal quanto aos recursos previdenciários, embora haja saldo remanescente de anos anteriores de valores retidos, foi efetuada baixa em quase todos os valores retidos neste ano. Ao final deste havia recursos disponíveis suficientes para adimplemento deste saldo e a confissão dos valores patronais chegou há quase 16%, fato que se deve à omissão de valores em anos anteriores e busca de ajustes ao longo dos demais. Município também irregular sob consulta perante o INSS.

3.8 PREFEITURA MUNICIPAL 8

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 12 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 8
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Este município não apresentou aderência a nenhum dos graus de *accountability* através das demonstrações contábeis no tocante aos recursos previdenciários no período estudado.

Em todos os anos os valores baixados foram menores que os retidos, o que importou em um acúmulo de valores não pagos, evidenciado ao final de 2008, 13,9% de saldo remanescente sobre folha de pagamento. Este percentual já era elevado em 2005 – 8,5% - e ao longo de três anos aumentou em 63 pontos percentuais.

Os valores retidos também foram inferiores a 8% nos dois primeiros anos, porém nos dois últimos, os valores registrados, foram exatos 8%, o que gera desconfiança acerca destes valores, uma vez que órgãos e empresas, sejam públicas ou privadas, não possuem mesma faixa salarial em todos os níveis, e se ainda existisse esta uniformidade, não seria na faixa salarial mais baixa.

O maior percentual de confissão de dívida da contribuição patronal nesta prefeitura foi registrado em 2007 – 8,1% - sobre folha, que está distante do necessário 11% e que torna esta distância ainda maior, considerando que nos dois anos anteriores o percentual foi de 2%.

Ratificando a situação demonstrada com a negativa de cumprimento dos degraus, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.9 PREFEITURA MUNICIPAL 9

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 13 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 9
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Esta prefeitura ao longo dos anos vem apresentando através das demonstrações contábeis diminuição do saldo de retenções previdenciárias, porém de forma irreal e até ilegal. Embora os valores baixados em 2007 e 2008 sejam superiores aos inscritos, estas retenções são inferiores ao valor real descontado em folha dos funcionários.

Em 2007 o valor retido foi R$ 76.899,67, que corresponde a 1,5% da folha registrada este ano, sendo a baixa registrada no período de R$ 170.790,91, com isso apenas neste ano, foi diminuído quase R$ 100 mil no saldo remanescente de forma ilusória, pois de fato não houve diminuição no saldo e sim renúncia em aumentá-lo e não registro contábil de todos os fatos e atos conforme preceitua a norma legal.

No ano de 2008 o valor baixado representou o triplo do valor inscrito, porém a totalidade da baixa representa 7% sobre a folha de pagamento do ano, o que ainda não corresponderia à realidade, considerando valores iguais para baixa e inscrição.

Quanto à confissão de dívida previdenciária patronal, apenas no ano de 2007, a prefeitura apresentou percentual superior a 11%, percentual que foi diminuído em 2008.

Ainda em 2007 foi possível observar que não foi inscrito nenhum valor de retenções previdenciárias de servidores vinculados ao RPPS, fato que ratifica o baixo percentual já citado anteriormente.

Ratificando a situação demonstrada com a negativa de cumprimento dos degraus, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s, embora tenha apresentado melhoras na gestão nos últimos anos estudados.

3.10 PREFEITURA MUNICIPAL 10

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 14 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 10
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Nos anos 2005 a 2007 não foram encontrados retenções e baixas de valores previdenciários retidos de servidores vinculados ao RPPS, apenas em 2008 foi possível identificar estes registros.

Em 2007, embora não haja recursos para o RPPS, o percentual de inscrição foi de 12% e o valor baixado de 14% sobre folha de pagamento, por isso foi considerada a aderência aos degraus 1 e 2, neste ano.

Nos demais degraus as demonstrações não foram aderentes, por alguns motivos, dentre eles: 1 - baixa confissão de dívidas patronais – em 2007 este percentual foi de 1,2% sobre folha – 2 – saldo de retenções não pagas com valores altos e que superam as disponibilidades, caracterizando apropriação indébita previdenciária e irregularidade fiscal constatada por meio do relatório de CND´S e CRP´S.

Mesmo com o cumprimento dos degraus 1 e 2 nos dois últimos anos, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.11 PREFEITURA MUNICIPAL 11

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	SIM	SIM	SIM
Degrau 2	NÃO	SIM	SIM	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 15 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 11
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura em 2005 não apresentou aderência em quaisquer dos degraus, porém inscreveu o percentual de 14% de retenções previdenciárias sobre folha. Embora o valor baixado seja inferior a 11/12, considera-se um fato positivo por demonstrar credibilidade nas demonstrações deste município.

Nos demais anos houve constância nos valores retidos e baixados, porém o saldo remanescente ainda era alto, o que inviabiliza a aderência ao 3º degrau, que depende de recursos disponíveis para pagamento destes valores. Há apropriação indébita neste município, porém o percentual de saldo não pago que chegou a 30,3% sobre folha em 2006, fechou 2008 em 21,6%.

A confissão de dívidas de contribuições patronais vem se apresentando como fato prejudicial à qualidade das informações contábeis das prefeituras analisadas, uma vez que a maioria tem apresentado valores percentuais inferiores a 11%, e quando superam estes valores não inscrevem também as omissões dos anos anteriores. Este município apenas atingiu este percentual em 2008.Embora de 2006 a 2008 a prefeitura tenha cumprido os degraus 1 e 2, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.12 PREFEITURA MUNICIPAL 12

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	SIM	SIM	NÃO
Degrau 2	NÃO	SIM	SIM	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	SIM

Quadro 16 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 12
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

No ano de 2005 não havia informações sobre saldo de retenções previdenciárias, porém do valor inscrito neste ano, pouco mais da metade foi pago, importando num saldo para o exercício seguinte de 5,1% sobre a folha de pagamento.

Nos dois anos posteriores os valores retidos e baixados foram considerados positivos observando os percentuais sobre a folha (acima de 8%) e baixa superior às inscrições, que levam à diminuição do saldo remanescente.

Nos anos de 2005, 2006 e 2007 não houve adimplência da contribuição patronal sobre o percentual mínimo exigido de 11% sobre folha, porém em 2008, a confissão de dívida foi feita sobre o percentual de 24,5% o que indica ajustes em valores omitidos em exercícios anteriores.

Em 2008 os valores com folha de pagamento foram diminuídos consideravelmente, passando de R$ 5.130.329,24 em 2007, para menos da metade R$ 2.358.216,24. Não foi possível obter informação sobre o motivo desta diminuição.

Mesmo com o cumprimento dos degraus 1 e 2 em 2006 e 2007, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s, fato que foi invertido em 2008, onde houve o descumprimento dos degraus citados e concedida a emissão de regularidade da prefeitura.

3.13 PREFEITURA MUNICIPAL 13

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 17 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 13
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

As demonstrações contábeis deste município nos anos 2005 a 2008 não apresentaram aderência a nenhum dos degraus de *accountability*.

Os degraus 1 e 2 não foram sinalizados positivamente pela prefeitura apenas ter pago em todos os anos parte dos valores retidos. É importante ressaltar que foi possível observar

que apenas os valores de retenções devidas ao RGPS estão sendo acumulados, todos os valores inscritos como retidos para o RPPS estão devidamente baixados.

O degrau 3 não foi cumprido por razão do saldo de retenções não pagas estar aumentando linearmente, sem que haja disponibilidades para pagamento dos mesmos, também caracterizando apropriação indébita.

O degrau 4 não foi cumprido pela ausência de confissões de dívida de contribuições patronais. Nos dois primeiros anos a confissão não chega a 1% sobre folha, nos dois demais não passou dos 10%, sem atingir os 11% necessários e agrupar os anteriores não confessados.

Ratificando a situação demonstrada com a negativa de cumprimento dos degraus, o INSS não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.14 PREFEITURA MUNICIPAL 14

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 18 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 14
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura durante os três primeiros anos estudados não atingiu aderência em nenhum dos degraus.

Apenas em 2008 o valor da baixa previdenciária foi superior ao valor inscrito, nos três anos anteriores foram acumulando-se as dívidas em razão de baixas de quase metade dos valores inscritos.

Em 2006 o percentual de dívidas previdenciárias não pagas era de 25,9% sobre folha, chegando em 2008 a 20,1%. Este percentual ainda é considerado alto, em virtude do município não apresentar recursos disponíveis para pagamento destes valores.

Em 2008, as demonstrações da prefeitura apresentaram melhoras na gestão, principalmente pela observação positiva dos degraus 1 e 2 e do degrau 4, pois apenas neste ano a confissão de dívida patronal foi superior a 11%.

Embora o município tenha apresentado, em 2008, cumprimento dos degraus 1, 2 e 4, o saldo de retenções previdenciárias (degrau 3) o tornou irregular perante o INSS, que não concedeu durante todos os anos regularidade fiscal por meio de CND´s e CRP´s.

3.15 PREFEITURA MUNICIPAL 15

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 19 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 15
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Semelhantemente a prefeituras já analisadas, o município 15 não atingiu aderência de suas demonstrações aos degraus de *accountability*, fato agravado por estar em situação semelhante durante os quatro anos do estudo.

A prefeitura também não inscreveu os valores retidos corretamente através das demonstrações contábeis, onde em apenas 2006, obteve-se percentual superior a 8% a título de retenções previdenciárias sobre folha de pagamento.

Durante os quatro anos também, o percentual máximo de confissão de dívida sobre contribuição patronal encontrado foi de 10,6%. Estando também irregular perante o INSS que ratifica a situação demonstrada através das demonstrações.

Ainda em relação ao degrau 5, em 2007 os dias de irregularidade foram poucos, não inferiores a 30, porém próximos, o que recai em suspeição, pois se a prefeitura não apresentou melhoras na gestão municipal, questiona-se como pôde estar regular por mais de 10 meses neste ano.

3.16 PREFEITURA MUNICIPAL 16

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	SIM	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	SIM

Quadro 20 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 16
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

O município 16, embora tenha apresentado sinais de aderência de suas demonstrações à *accountability*, chegando a apresentar regularidade perante o INSS durante o ano de 2008, apresentou falhas na elaboração de suas demonstrações.

Em 2005, os valores registrados como oriundos de retenção em folha foram inferiores ao real, que deveria estar dentro dos percentuais preestabelecidos pela legislação. Ao final de 2006 o saldo apresentado das retenções não pagas ao RPPS era de R$ 33.813,24, no final de 2007, observado através do anexo 17, o saldo era devedor de R$ 4.715,98, ratificando os erros na elaboração desde demonstrativo.

Com relação às contribuições patronais verificou-se incompatibilidades ocorridas também em outras prefeituras, o percentual confessado em 2005 foi de 3,3% sobre a folha, que em 2006 chegou a 16,4%, reduzido em 2007 para 13,5% e posteriormente em 2008 para 11,4%. Não há possibilidade de um órgão estar apresentando corretamente suas demonstrações em cumprimento com todas as suas obrigações com percentuais díspares e uniformes.

Também questiona-se a regularidade concedida pelo INSS, em 2008, a um município com problemas previdenciários visíveis.

3.17 PREFEITURA MUNICIPAL 17

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	SIM	NÃO

Quadro 21 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura de 17
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Este foi o único município a demonstrar aderência completa em um ano aos degraus de *accountability* (2007), apresentou completa incompatibilidade nos anos anteriores em suas demonstrações contábeis.

Um dos fatores que beneficiou a prefeitura em 2007 foi a inscrição e baixa com percentuais corretos das retenções previdenciárias. Isto levou à existência de saldos remanescentes menores a cada ano e, por conseguinte maior disponibilidade financeira para pagamento das contribuições patronais.

Embora em 2008 a prefeitura tenha mantido a regularidade nos registro e baixa das retenções e no percentual das contribuições patronais, os recursos financeiros disponíveis foram diminuídos por outros motivos e perante o INSS, com base nos critérios de regularidade para emissão da CND esteve regular e pelos critérios do CRP esteve irregular durante 45 dias no ano, valor próximo, porém incompatível com a metodologia aplicada na pesquisa.

Pôde-se observar também que este município esteve regular (CND) em 2005, fato que vai de encontro ao percentual de pouco mais de 7% de inscrição de retenções e baixa previdenciárias.

3.18 PREFEITURA MUNICIPAL 18

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	SIM	NÃO	SIM	SIM
Degrau 2	SIM	NÃO	SIM	SIM
Degrau 3	SIM	SIM	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 22 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 18
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Este município veio ao longo dos anos apresentando retenções e baixas condizentes com os percentuais exigidos para tributação de funcionários sobre folha de pagamento. Em 2005, 2007 e 2008 o cumprimento dos três primeiros degraus mostra que sua situação financeira era boa e o mesmo buscando de diminuir saldos advindos de outras gestões.

Em 2005 o saldo inicial de retenções não pagas era de quase meio milhão de reais, fato que foi diminuído com a ação governamental de pagar todo o saldo que havia destas retenções

para o RPPS, com isso o saldo para 2006 foi de R$ 22.081,48, o que representou cerca de 0,4% sobre folha de pagamento.

Em 2006 os problemas que levaram a prefeitura ao não cumprimento dos dois primeiros degraus versaram sobre fato já relatado em outras prefeituras: a inscrição de valores menores de retenção sobre folha de pagamento. Fato que foi contornado em 2007 e 2008.

Os degraus 4 e 5 não foram cumpridos em qualquer dos anos. O degrau 4 por confissões de contribuição patronal inferiores a 11% e o degrau 5, pelo município haver oscilado pela emissão da CND entre 0 e 102 dias irregular e perante a emissão do CRP entre 16 e 365.

3.19 PREFEITURA MUNICIPAL 19

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 4	NÃO	SIM	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 23 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 19
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura 19 através de suas demonstrações contábeis apresentou conduta irregular e incomum ao longo dos anos estudados. Irregular, demonstrada pelo não cumprimento dos degraus 1, 2 e 5 e incomum, por ser mais lógico o recolhimento dos valores previdenciários advindos de retenção do que o recolhimento de valores patronais.

Conforme já mencionado, os valores previdenciários quando retidos e pagos fazem o gestor incorrer em apropriação indébita, crime previsto com manutenção aplicada através de multa e em alguns casos pena de prisão. Já os valores patronais podem enquadrar os gestores como irregulares fiscalmente e até à sonegação, que também é crime, mas que normalmente não se evolui a isto pelas opções de parcelamento que as contribuições patronais possuem.

Com isso o cumprimento do degrau 4, por este município, na maior parte do período estudado, gera suspeição sobre o real motivo desta opção. Porém como esta pesquisa partiu de um raciocínio dedutivo, não teve acesso aos gestores e por isso não pode afirmar tal motivo.

A partir de 2006, pôde-se observar que o município parou de registrar as retenções sobre a folha de pessoal estável – recolhimentos para o RPPS - dessa forma, ao longo dos anos o saldo foi mantido, sem baixas e com omissão de registro.

Através do degrau 5, vê-se ratificada a negativa dos degraus anteriores, a exceção do 4, pelo INSS não ter concedido atestado de regularidade durante todos os anos.

3.20 PREFEITURA MUNICIPAL 20

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	SIM	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 24 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 20
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura 20 apresentou rejeição dos degraus em quase todos os anos, havendo apenas a exceção do degrau 4, pelos percentuais de contribuição patronal estarem sendo inscritos em valores superiores ao pré-estabelecido.

Este município apresentou uma média anual de folha de pagamento de R$ 14.034.254,78, valor este que se comparado com outras prefeituras analisadas neste estudo supera em duas vezes ou mais os gastos com pessoal das demais. Trata-se de uma cidade de porte maior e que está em crescimento graças a criação do pólo de confecções do agreste e expansão mercadológica. Porém, as contas públicas não apresentaram situação semelhante e sim reversa, uma vez que o saldo final em 2008 de retenções não pagas foi de R$ 5.286.383,64, que correspondeu a 39,5% sobre o total da folha de pagamento do ano e que em 2005 este percentual representava preocupantes 27,5%, mas bastante inferior à situação atual.

A irregularidade fiscal previdenciária deste município foi comprovada pela não emissão de CND´s e CRP´s ao menos durante 11 meses de cada ano, porém com base na figura 5, pode-se observar que a situação do município não pode ser totalmente refletida pelo INSS que em alguns momentos emitiu as certidões de regularidade.

3.21 PREFEITURA MUNICIPAL 21

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 25 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 21
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Semelhante a prefeitura 20, o município 21 preocupou-se mais com as contribuições patronais, que com as funcionais.

Também demonstrado irregular pelo INSS (degrau 5), o município apresentou inscrições de retenção em percentuais aceitáveis, apenas as baixas destes valores não seguiram a mesma proporção. Como não houve baixas equiparadas o saldo cresceu importando no não cumprimento do degrau 3, pela falta de recursos financeiros disponíveis para o adimplemento das contribuições retidas, caracterizando assim apropriação indébita.

3.22 PREFEITURA MUNICIPAL 22

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 26 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 22
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

A prefeitura 22 também apresentou omissão de retenções previdenciárias, onde percentuais de inscrição foram menores que os estabelecidos.

Durante os anos este município cessou as inscrições e baixas de valores previdenciários para o RPPS, fato que não é claro seu motivo e que prejudica a transparência que a prestação de contas públicas deve ter. O INSS também não atestou a regularidade, embora em 2007 e 2008 tenha havido confissões de dívidas patronais superiores a 11%.

3.23 PREFEITURA MUNICIPAL 23

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 27 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 23
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Na prefeitura 23, durante 2005 e 2006 não houve aderência aos degraus como um todo. Durante os três primeiros anos esta prefeitura inscreveu valores inferiores aos reais de retenção sobre folha de pagamento. Houve evolução em 2007, onde o município mantinha uma liquidez previdenciária imediata[20] de aproximadamente 3 para 1 quanto às retenções não pagas. Porém os dados do saldo apresentam-se manipulados e irreais, uma vez que os valores corretos não foram inscritos em sua totalidade.

Em 2008 a postura foi alterada, retenções foram inscritas corretamente, baixas foram efetuadas, disponibilidades existentes para adimplência das dívidas e até confissão de dívidas previdenciárias ocorreram fielmente, o que levou este município a obter positividade quanto à sua aderência aos degraus, porém o INSS não atestou essa regularidade, um dos motivos pode advir que os valores omitidos e os não pagos nos anos anteriores não foram compensados, se no caso o órgão houvesse emitido a regularidade, trataria o ano de 2008 isolado, 'esquecendo-se' da finalidade real arrecadatória e fiscalizadora do ente previdenciário.

3.24 PREFEITURA MUNICIPAL 24

Cumprimento dos Degraus	2005	2006	2007	2008
Degrau 1	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 28 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 24
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

[20] A liquidez previdenciária imediata foi considerada pelo resultado no cálculo da divisão entre disponibilidades e retenções previdenciárias não pagas (saldo).

A prefeitura 24 apresentou despadronização das contas contábeis, uma vez que em 2007 no anexo 17 da lei 4.320/64, analisado, surgiu uma nova conta de retenções que não existia anteriormente e que em 2008 deixou de existir da mesma forma abrupta que surgiu.

Como a análise da aderência aos degraus foi realizada ano a ano, anexo por anexo, foi possível atestar o cumprimento dos degraus 1 e 2 em 2007, porém não há nada que respalde a regularidade previdenciária deste município pela incoerência apresentada em suas demonstrações.

Valores registrados com incompatibilidade em termos percentuais – omissão de retenções previdenciárias – também transitaram as demonstrações contábeis deste município.

3.25 PREFEITURA MUNICIPAL 25

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	SIM	SIM	SIM	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	SIM

Quadro 29 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 25
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

O município 25 também apresentou incoerência nas demonstrações contábeis e até o descumprimento de um dos princípios básicos, onde todos os atos e fatos que ocorram no órgão governamental deverão ser lançados contabilmente. No ano de 2006, no anexo 2, os gastos com pessoal não fizeram parte deste demonstrativo. Observando o anexo 17 foi registrada apenas uma baixa de valor R$ 10.351,58 que se comparado com a folha de 2005 representaria 0,42% da mesma.

Dessa forma, o município apresentou em todos os anos, recursos disponíveis para pagar os saldos, o que não o fez. Em 2007 e 2008, os percentuais de confissão de dívida passaram a compreender valores superiores a 16% sobre a folha.

Em 2008 o INSS concedeu regularidade tanto com critérios de CND quanto de CRP à prefeitura, fato que não é compreensível dado as falhas nas demonstrações e em todo o processo das fases previdenciárias.

3.26 PREFEITURA MUNICIPAL 26

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	SIM	SIM	SIM	SIM
Degrau 2	SIM	SIM	SIM	SIM
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Degrau 4	NÃO	NÃO	SIM	SIM
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 30 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 26
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Durante todos os anos estudados a prefeitura 26 apresentou aderência de suas demonstrações contábeis aos degraus 1 e 2 que correspondem às retenções previdenciárias.

Ao longo de 2005, 2006 e 2007, porém, não havia recursos financeiros disponíveis para saldar dívidas não pagas anteriormente. Nos dois primeiros anos os valores confessados de dívidas patronais também não foram os necessários, diante disto o INSS também não concedeu atestado de regularidade ao ente municipal.

Em 2007 e 2008 a situação foi alterada para as contribuições patronais, sendo que neste último ano a prefeitura também apresentou condições financeiras para pagamento dos saldos. Daí não entende-se a correlação indireta que há entre as demonstrações contábeis deste município e de outros analisados com os critérios de concessão de certidões de regularidade fiscal previdenciária.

No ano de 2008 foram efetuadas baixas superiores ao saldo de retenções para o RPPS, o que deixou a conta de obrigações com este ente, que deveria ser credora, devedora em R$ 170.606,87.

3.27 PREFEITURA MUNICIPAL 27

Cumprimento dos Degraus	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**
Degrau 1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 2	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 3	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 4	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Degrau 5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 31 – Cumprimento dos degraus de *accountability* pela Prefeitura 27
Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Semelhante as prefeituras já analisadas, o município 27 também não atingiu aderência de suas demonstrações aos degraus de *accountability*.

A prefeitura também não inscreveu os valores retidos corretamente através das demonstrações contábeis, onde em nenhum dos anos o percentual foi superior a 7,5% a título de retenções previdenciárias sobre folha de pagamento.

Durante os quatro anos, o percentual máximo de confissão de dívida sobre contribuição patronal encontrado foi de 5,3%. Estando também irregular perante o INSS que ratifica a situação demonstrada através das demonstrações.

Com relação ao degrau 5, o INSS não atestou a regularidade do município, chegando como exemplo em 2008 a estar mais de 300 dias em irregularidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado nas demonstrações contábeis de prefeituras municipais do estado de Pernambuco possibilitou analisar se as contribuições previdenciárias funcionais e patronais estão sendo recolhidas corretamente. Também, através de relatórios emitidos pelo INSS, foi possível observar se estes municípios mantiveram-se regulares acerca destas informações durante os quatro anos estudados (2005-2008). Com a análise documental realizada nos anexos da lei 4.320/64 e o embasamento na literatura concernente ao assunto, foi possível responder ao questionamento norteador da pesquisa, chegando-se às seguintes conclusões:

A análise possibilitou identificar que, com relação à aderência das demonstrações contábeis dos municípios estudados a todos os degraus de *accountability*, esta ocorreu em apenas 4% da amostra, o que corresponde a apenas um município (Prefeitura Municipal 17 – ano 2007), que cumpriu todos os requisitos de transparência e prestação de contas dos valores previdenciários agrupados em retenções, inscrições e baixa do montante correspondente ao município no referido exercício.

Cerca de 19% dos municípios não apresentou aderência a nenhum dos degraus durante os 04 (quatro) anos contemplados pela pesquisa. Apenas 4% conseguiu cumprir os degraus 1 e 2, relativos às retenções previdenciárias durante o período em análise. De acordo com o exposto e excetuando-se os 19% que apresentaram total incompatibilidade aos degraus de *accountability*, 26% não cumpriram estes 2 degraus durante todo o período pesquisado. Esse é

um fato de grande relevância pois equivale a 45% dos municípios incorrendo em apropriação indébita durante toda a gestão municipal (2005-2008).

Outro aspecto a ser destacado é que apenas 11% dos municípios possuíam recursos financeiros disponíveis em caixa e bancos durante os 04 anos.

Assim, de acordo com a análise realizada,

conclui-se que as demonstrações contábeis do setor público estudadas não estão compatíveis com os degraus de *accountability*, pois embora um município tenha demonstrado este cumprimento através das demonstrações contábeis, o fez em apenas um ano, feito que não foi repetido no ano seguinte. Alerta-se que as omissões de valores retidos diretamente em folha de pessoal, observadas no transcorrer das análises, constituem fato preocupante aos cidadãos e contribuintes, uma vez que o custeio de futuros benefícios passa a ser incerto à medida que a regularidade de órgãos com estes problemas é atestada em determinado período, sem que haja ressarcimentos ou ajustes de valores não confessados, evidenciados através das informações contábeis.

São dados e informações preocupantes, que suscitam dúvidas com relação a transparência das contas púbicas apresentadas, o que enseja a necessidade de pesquisas mais aprofundadas. Desta forma, buscando dar uma contribuição para que novas pesquisas acadêmicas sejam realizadas, sobretudo para propiciar o adimplemento das obrigações previdenciárias e a qualidade das informações contábeis das prefeituras municipais, destacando os seguintes pontos como potenciais temas de futuros trabalhos:

- Realizar pesquisas junto aos gestores governamentais acerca dos motivos para o não recolhimento das contribuições oriundas de retenção em folha de pagamento;
- Analisar os valores e percentuais que em média são deixados de saldo para os novos gestores e a capacidade de pagamento destes saldos pelos órgãos;
- Pesquisar nas demonstrações contábeis a destinação dos recursos previdenciários quando não pagos aos fundos de previdência;
- Analisar, através de uma pesquisa documental, as ressalvas encontradas no julgamento das contas pelo tribunal de contas estadual;
- Verificar dentre as contas aprovadas pelos tribunais se existiram irregularidades nas contribuições previdenciárias.

Para com isso, auxiliar na análise da gestão dos recursos públicos e observar o cumprimento das prerrogativas legais acerca dessa gestão.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado.** 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Ed. Atlas, 1999

BEUREN, Ilse Maria (coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública.** 2ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BOSCHETTI, Ivanete; SALVADOR, Evilásio. Orçamento da seguridade social e política econômica: perversa alquimia. **Serviço Social e Sociedade**. São Paulo, v. 87, 2006. p. 25-57

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988. Acesso eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm Acesso em 25/05/2009.

_____, **Decreto Lei nº 72,** de 21 de novembro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/1965-1988/Del0072.htm Acesso em 30/05/2009.

_____, **Decreto nº 2.848,** de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em 01/10/2009.

_____, **Decreto nº 3.048,** de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3048.htm . Acesso em 02/06/2009.

_____, **Emenda Constitucional 20,** de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm Acesso em 08/06/2009.

_____, **Lei Ordinária n.º 4.320,** de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____, **Lei nº 8.029,** de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8029cons.htm. Acesso em 06/06/2009.

_____, **Lei nº. 8. 212,** de 24 de Junho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e da outras providencias. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em 06/06/2009.

_____, **Lei nº 8.429,** de 02 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Acesso eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8429.htm. Acesso em 06/06/2009.

_____, **Lei 9.717,** de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9717.htm Acesso em 08/06/2009.

_____, **Lei nº 11.457,** de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federale dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm Acesso em 08/06/2009.

_____, **Lei nº 11.941,** de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm Acesso em 08/06/2009.

_____, **Lei Complementar n.º 101,** de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 07/06/2009

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial nº 172**, de 11 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.

Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 de fevereiro de 2005, Seção 1.

_____. **Portaria Ministério da Fazenda n° 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em 30/11/2009.

CAMERON, Wayne. Public Accountability: Effectiveness, Equity, Ethics, Austrália: ***Australian Journal of Public Administration***, v. 63, issue 4, p. 59-67, Dez, 2004,

CAMPELO, Karina Simões. **Características Qualitativas da Informação Contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro.** Dissertação de Mestrado – Universidade de Brasília. Recife: 2007.

CAMPOS, Anna M. *Accountability*: Quando devemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p.15-19, fev./abr. 1990.

CASTRO, Domingos Poubel. Ajustando o foco da Contabilidade Pública**. Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, ano XXXIV, n. 151, p 69-83, jan/fev. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Notícias: **País Repatria menos de 10% do Dinheiro da Corrupção**. 05/06/2006. Disponível em: http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=1130 . Acesso em 01/06/2009.

_____.Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: http://www.cfc.org.br Acesso em 30/11/2009.

CRUZ, José Humberto do Nascimento. **RESPONSABILIDADE REVIDENCIÁRIA: um estudo sobre irregularidades previdenciárias nos regimes próprios de previdência social dos municípios pernambucanos.** Dissertação de Mestrado – Universidade de Brasília. Recife: 2008.

EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de Direito Previdenciário:** teoria, jurisprudência e questões. 5. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

GUSHIKEN, Luiz. **Regime próprio de previdência dos servidores: como implementar?** Uma visão prática e teórica – (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v. 17) – Brasília: MPAS, 2002

HENDRIKSEN. Eldon S. Van Breda. Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 1ª. ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Contagem da População - Pernambuco.** Censo 2009. Disponível em: http://www.ibge.gov.br Acesso em 02/01/2010.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

IPSAS 1. **Presentation of Financial Statements**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 2. **Cash Flow Statements**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 3. **Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 4. **The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 5. **Borrowing Costs**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 6. **Consolidated and Separate Financial Statements**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 7. **Investments in Associates**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 8. **Interests in Joint Ventures**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 9. **Revenue from Exchange Transactions**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 10. **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 11. **Construction Contracts**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 12. **Inventories.** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 13. **Leases.** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 14. **Events After the Reporting Date**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 15. **Financial Instruments: Disclosure and Presentation**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 16. **Investment Property**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 17. **Property, Plant and Equipment**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 18. **Segment Reporting**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 19. **Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 20. **Related Party Disclosures**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 21. **Impairment of Non–Cash Generating Assets**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 22. **Disclosure of Information About the General Government Sector**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 23. **Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers).** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 24. **Presentation of Budget Information in Financial Statements**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 25**. Employee Benefits.** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IPSAS 26. **Impairment of Cash-Generating Assets**. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Disponível em: < http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 20 jan. 2010

IUDICIBUS Sérgio; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Magna Regina dos Santos. **Gestão do Regime Próprio de Previdência Social: uma investigação sobre o acesso e a compreensão dos servidores frente às informações gerenciais dos municípios do Estado de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2006.

LOPES, Jorge. **O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas.** Recife: Editora Universitária, 2006.

KERTZMAN, Ivan Mascarenhas. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5.ed. Salvador: JusPODIVM, 2008.

KOHAMA, Hélio. **Balanços Públicos**: Teoria e Prática. 2.ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACIEL, Walery Luci da Silva. **Estratégias adotadas por organizações do terceiro setor numa perspectiva de *accountability* sob a abordagem de orientação: o caso AEBAS**. Dissertação (Mestrado em Administração). Escola Superior de Administração e Gerencia – ESAG. Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC. Florianópolis, 2005.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada.** 32ª Edição. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. Editora: Atlas, São Paulo. 11 edição, 2005.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**. v.11, n.2, pp. 11-26, abr/jun. 2007

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. Editora: Atlas S.A., São Paulo. 22 edição 2005.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL **–** MPS**.** Informação – A Instituição – Histórico da Previdência – **A Missão da Previdência Social**. Disponível em: <http://www.mpas.gov.br> Acesso em: 06 nov 2009.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública.** 2.ª ed. Brasília, 2006.

MPAS, **Orientação Normativa MPS/SPS Nº 02, de 31 de março de 2009.** Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/56/MPS-SPS/2009/2.htm> Acesso em: 08 jun. 2009.

_____, **INSS no Pará completa 82 anos da Instituição**. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/agprev/agprev_mostraNoticia.asp?Id=17754&ATVD=1&xBotao=2> Acesso em: 20 mai 2009..

NAKAGAWA, Masayuki; RELVAS, Tânia R. S.; DIAS FILHO, José Maria. *Accountability*: a razão de ser da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC.** Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set/dez. 2007.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira:** a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional - 2007.

PEDERIVA, João Henrique. **ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL: comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2004.

PELEIAS, Ivan Ricardo; e BACCI, João. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil.Os primeiros pensadores,a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade.** Disponível em <http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf> Acesso em: 13 ago 2009.

PÉREZ, Carmem Caba; HERNÁNDEZ, Antonio López. **Latin–American Public Financial Reporting: recent and future development.** Public Administration and Development, v 27, p 139-157, 2007, Wiley InterScience (www.interscience.wiley.com) DOI: 10.1002/pad.441

PINA, Vicente; TORRES, Lourdes; ACERETE, Basilio. **Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries.** Critical Perspectives on Accounting, v 18, p. 583-602, 2007, Elsevier (www.elsevier.com/locate/cpa.) doi:10.1016/j.cpa.2006.01.012

PINHEIRO, Paulo Bekmessian; NAKAGAWA, Masayuki. **Origem Genética da Contabilidade**. I Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos12004/143.pdf> Acesso em: 17 mai 2009.

PISCITELLI, R.B.; TIMBÓ, Maria Z..F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira federal. 7.ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ROLIM, Sandra; ENSSLIN, Leonardo. **Publicidade e Transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira.** Anais do 5º congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

PÓ, Marcos Vinícius; ABRUCIO, Fernando Luiz. Desenho e funcionamento dos mecanismos de controle e accountability das agências reguladoras brasileiras: semelhanças e diferenças. **Revista de Administração Pública – RAP.** Rio de Janeiro, v. 40, n. 4, p. 679-698, jul/ago. 2006.

QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. A contratação temporária, o Supremo Tribunal Federal e o alcance da expressão "necessidade temporária de excepcional interesse público". **Jus Navigandi,** ago 2004. Disponível em: http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6193. Acesso em: 22/05/2009.

REZENDE, Amaury J.; SLOMSKI, Valmor; CORRAR, Luiz J.; A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma Investigação Empírica entre as Políticas Públicas E o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos Municípios do Estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil.** Blumenal, v. 1, n. 1, p. 24-40, jan/abr. 2005.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Alexandre César Batista da. **Uma análise de prestações de contas de candidatos majoritários no pleito de 2004 nos municípios da região metropolitana do Recife à luz das características qualitativas da informação contábil.** Dissertação de Mestrado – Universidade de Brasília. Recife: 2007.

SILVA, Delúbio G. P. **"Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP" Um Avanço na Consolidação da Previdência Social dos Servidores Públicos.** Disponível em: http://www1.previdencia.gov.br/pg_secundarias/previdencia_servidor_10_01-F.asp Acesso em: 20/05/2009.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 6.ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública.** 2ª Edição. 5ª Tiragem. São Paulo: Atlas, 2008.

TORRES, Lourdes. **ACCOUNTING AND ACCOUNTABILITY: recent developments in government financial information systems.** Public Administration and Development, v 24, p 447-456, 2004, Wiley InterScience (www.interscience.wiley.com) DOI: 10.1002/pad.332

VIEIRA**,** Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

APÊNDICE A – Resumo dos municípios estudados e aderência aos degraus de *accountability*

Municípios	Degrau 1			Degrau 2			Degrau 3			Degrau 4			Degrau 5		
	2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008
1	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
2	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
3	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
4	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
5	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
6	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
7	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
8	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
9	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
10	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
11	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
12	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
13	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
14	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
15	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
16	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
17	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
18	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
19	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
20	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
21	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
22	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
23	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
24	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
25	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
26	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
27	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO