

# Um Estudo sobre o Gerenciamento da Informação Contábil pelos Municípios Fluminenses para Alcance do Piso Constitucional de Aplicação em Saúde

**Igor Sanderson de Assis de Queiroz**

Rio de Janeiro – RJ

Mestrando em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ<sup>1</sup>

igorsanderson@ufrj.br

**Adriano Rodrigues**

Rio de Janeiro – RJ

Doutor em Controladoria e Contabilidade

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências

Contábeis da FACC/UFRJ<sup>1</sup>

adriano@facc.ufrj.br

**Resumo**

O ano de 2000 marcou o início de uma nova fase da responsabilidade fiscal na contabilidade do setor público brasileiro. Além da festejada publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, entrou em vigor no mesmo ano a chamada “Emenda da Saúde”, que determinou o limite percentual mínimo das receitas a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde. No entanto, este dispositivo constitucional foi omisso quanto às rubricas orçamentárias a serem consideradas para que os respectivos cálculos fossem efetuados. A falta de regulamentação criteriosa sobre o que deve ou não ser contabilizado como despesa de saúde possibilitava aos gestores que se utilizassem indevidamente da prática de gerenciamento das informações contábeis (GIC), a fim de adequarem-se aos parâmetros de gastos exigidos pela Constituição Federal. Somente a regulamentação trazida pela Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012, deu fim à possibilidade de interpretações distintas. Este artigo teve como objetivo verificar se há evidência de GIC por parte dos municípios fluminenses, utilizando-se de manobras contábeis envolvendo

despesas inscritas em Restos a Pagar. Analisando a relação entre a inscrição e o cancelamento destas despesas, bem como observando e dando tratamento estatístico aos dados financeiros municipais disponibilizados pelo Tesouro Nacional, concluímos não haver evidências de GIC envolvendo cancelamento de empenhos inscritos em Restos a Pagar. Isto porque 79 dos 81 municípios fluminenses analisados cumprem com facilidade o limite mínimo de despesas com saúde, sendo o montante de empenhos cancelados insuficiente para mudar esta condição.

**Palavras-chave:** Constituição Federal, Gerenciamento das Informações Contábeis (GIC), Despesas com Saúde, Municípios

**Abstract**

In 2000 a new era of fiscal responsibility was started in the Brazilian public sector accounting. Besides the celebrated publication of the Law of Fiscal Responsibility, the so called “Amendment of Health” came into force in that same year, determining the minimum percentage of the budget resources to be invested in public health services. However, this constitutional provision was silent about the specific procedures to make the calculations. This fact allowed some managers to inappropriately practice what we could call “Financial Informations Management” in order to conform their results to the parameters required by the Constitution. This situation remained unchanged since then, until the calculations were regulated by Complementary Law nr. 141, in January 13th, 2012. This article aims to verify if municipal governments in Rio de Janeiro State did use to manage their financial information using “accounting tricks” related to the revocation of previous fiscal years expenses. Analyzing the behavior of such expenses, giving the financial data provided by the National Treasury statistical treatment, we concluded that there is no evidence of “Financial Informations Management” involving cancellation of commitments remaining owed. This is because 79 of the 81 municipalities analyzed

<sup>1</sup>FACC/UFRJ – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 21941-972 – Rio de Janeiro – RJ

Artigo recebido em 05/08/2013 e aceito em 21/03/2014

easily meets the minimum health expenses, and the amount of canceled commitments was insufficient to change this condition.

**Key words:** Federal Constitution, Financial Informations Management, Expenses with Health Services, Municipal Governments.

## 1. Introdução

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), promulgada em 05 de outubro de 1988, estabelece em seu art. 6º a saúde como um direito social. Já o art. 196 dispõe que assegurar a saúde do povo é um dever do Estado, que precisa garantir este direito aos cidadãos mediante a implementação de políticas sociais e econômicas, visando “a redução do risco de doença e o acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

Para tanto, o Poder Público deve regulamentar, fiscalizar e controlar as ações e serviços de saúde, os quais serão executados direta ou indiretamente, por meio de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado (BRASIL, 1988).

Criado pela Lei no 8.080 de 19 de setembro de 1990, o Sistema Único de Saúde (SUS) surgiu com o objetivo de reduzir as desigualdades de acesso da população ao atendimento médico hospitalar. No bojo da CRFB/88, conforme o art. 198, é constituído por uma rede regionalizada e hierarquizada, funcionando de maneira descentralizada, com direção única em cada esfera governamental. Assim, o SUS é fruto de acordos políticos e do desenvolvimento de instrumentos técnico-operacionais, necessários à integração do sistema (BRASIL, 2012).

De acordo com Almeida (2003, p. 207), o eixo central da implementação do SUS era a sua descentralização, pela qual seria possível analisar as relações intergovernamentais assim estabelecidas.

Por definição, o SUS deve atuar segundo o “princípio da universalidade”, que confere a garantia de acesso às ações e serviços de saúde a qualquer cidadão que delas necessitar. Ainda, cabe ao SUS o atendimento de qualquer patologia, em todos os níveis de complexidade. Isto se define como “integralidade” (BRASIL, 2012).

Entretanto, a respeito deste último conceito, manifestou-se a Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados (2011), relatando que “o padrão de integralidade dependente do financiamento, da riqueza disponível [...]”.

Na gestão do sistema, diante da pluralidade de orçamentos, tamanhos de populações e estruturas administrativas das municipalidades brasileiras, observamos um cenário profundamente assimétrico no que tange à saúde pública. A instabilidade no financiamento das políticas de saúde pública acarretou a adoção de algumas medidas paliativas, como empréstimos junto ao Fundo do Amparo ao Trabalhador (FAT), obtidos no início dos anos 1990, e a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), que vigorou de 1997 a 2007.

Desde 2000, está estabelecido na CRFB/88, no inciso III do art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que os municípios devem aplicar na saúde pública 15% do produto de sua arrecadação tributária e de transferências constitucionais específicas. Esta determinação foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, conhecida como “Emenda da Saúde”, ou EC 29.

Porém, no texto da EC 29, o legislador se absteve de detalhar os parâmetros a serem considerados para quantificar a base de cálculo a qual seria aplicada a referida alíquota de 15%, que deve ser empregada na saúde pública. Esta “brecha” na legislação tornava possível que maus gestores se utilizassem de artifícios contábeis, envolvendo os Restos a Pagar, despesas empenhadas e não pagas até o encerramento do exercício financeiro, para que suas unidades jurisdicionadas alcançassem os índices, mesmo sem que os recursos fossem efetivamente empregados como deveriam. Este tipo de desvio de execução orçamentária somente deixou de ser possível a partir da edição da Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012.

Em face do exposto, este artigo teve como objetivo responder a seguinte questão de pesquisa: há indícios da prática de GIC pelos gestores dos municípios do Estado do Rio de Janeiro, no que tange aos Restos a Pagar, a fim de atingirem o piso constitucional de aplicação em saúde?

Justifica-se a realização desta pesquisa dada a importância da verificação da existência de indícios de manipulação intencional de informações contábeis por parte de entes públicos, advinda de condutas antiéticas, tendo em vista a crescente importância da vigilância por parte da sociedade, o que é corroborado pela recente publicação da Lei de Acesso à Informação.

A contribuição esperada deste artigo é aprofundar o debate sobre a necessidade de gestores cada vez mais responsáveis à frente da execução orçamentária dos municípios brasileiros, que administrem os recursos públicos com eficiência, e garantindo que os relatórios financeiros reflitam fidedignamente os atos da gestão, segundo os preceitos de *accountability*.

Feita a introdução ao tema do financiamento da saúde pública, e estabelecido o nosso objetivo, apresentamos o referencial teórico que sustenta a argumentação, obtido por levantamento bibliográfico. A seguir, apresentamos a metodologia e a coleta de dados. Por fim, passamos às análises qualitativa e quantitativa dos dados, e chegamos às conclusões.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. Gerenciamento da Informação Contábil (GIC)

O Estado exerce atividade financeira, entendida como a obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros, de forma a cumprir suas funções essenciais, uma das quais, a de assegurar o acesso à saúde por seus cidadãos (MACHADO, 2006, P. 52). De acordo com Suzart (2012, p. 1), a tributação é uma das fontes primárias de financiamento dos entes públicos. No entanto, o poder de tributar deve respeitar os princípios do Direito Tributário, o que acarreta limites de captação de receitas por parte do Estado.

Muitas vezes, as disponibilidades financeiras, conjuntamente com legislações que especificam aplicações destas receitas, acabam por inviabilizar a realização de despesas de acordo com o que os gestores entendem que sejam as melhores opções. Segundo Watts e Zimmerman (1986 apud SUZART, 2012), os gestores públicos, especialmente de governos mais endividados, teriam a tendência de fazer escolhas que gerassem demonstrações contábeis adequadas às cláusulas restritivas descritas na legislação. A estas limitações denominamos *covenants*.

O Gerenciamento da Informação Contábil (GIC) é o uso intencional da normalização contábil para obtenção de resultados específicos de interesse do gestor, superando os covenants e encobrendo os desvios de gestão realizados. O termo GIC é constantemente apresentado como sinônimo de muitos outros na literatura estrangeira, tais como *creative accounting*, *agressive accounting*, *earnings management*, *impression management* e *profit smoothing* (JONES, 2011, p. 6-11).

Entretanto, sua aplicação no que tange à entes públicos assume um caráter diferenciado do que ocorre na conotação das expressões citadas, pois estas se referem às manipulações para gerar lucros. Portanto, talvez um termo mais apropriado para tratarmos de GIC na contabilidade pública, o qual cunhamos e preferimos, seja *financial informations management*.

Na definição de Vinnari e Näsi (2008), a Contabilidade Criativa é um instrumento de gerenciamento da informação contábil, que também pode ser vista como uma estratégia contábil, não se configurando legalmente como crime, mas apenas se valendo de brechas, omissões e falta de regulamentação das normas e regras contábeis para produzir resultados mais favoráveis para a entidade pública.

De acordo com Oliveira (2011), a exploração da prática da Contabilidade Criativa tornou-se habitual em vários municípios, visando a criação de uma imagem de austeridade e de compromisso com a gestão pública, que pudesse se reverter em ganhos políticos, financeiros, etc.

## 2.2. Piso Constitucional de Aplicação em Saúde

A alteração do texto constitucional pela Emenda da Saúde, inserindo o art. 77 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), criou para os municípios a obrigatoriedade de aplicar na saúde pública 15% do produto de sua arrecadação tributária e de transferências constitucionais, como abaixo exposto, *in verbis*:

Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes: III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os art. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Os impostos e recursos supramencionados são os seguintes:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural,

relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Art. 159. A União entregará: b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; § 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Podemos perceber que, apesar de elencar os tributos e transferências intergovernamentais a ser considerados na base de cálculos, o art. 77 do ADCT não faz menção às despesas inscritas em Restos a Pagar, possibilitando a prática de GIC, conforme explicamos a seguir.

Ressaltamos que o não cumprimento do Piso Constitucional de Aplicação em Saúde sujeita o Município à intervenção do Estado, conforme inciso III do art. 35 da Constituição Federal.

## 2.3. LC 141/2012

A Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012, regulamentou o § 3º do art. 198 da CF/88, para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados e Municípios em ações e serviços públicos de saúde.

O art. 3º da Lei nº 8.080, de 1990, estabeleceu que a saúde tem como "fatores determinantes e condicionantes", entre outros: a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o meio ambiente, o trabalho, a renda, a educação, o transporte, o lazer e o acesso aos bens e serviços essenciais. Não obstante, a LC 141/2012, em uma de suas principais inovações, elencou o rol exaustivo das despesas que podem ser consideradas para fins de apuração da aplicação de recursos mínimos, bem como definiu outras despesas correlacionadas às ações e serviços públicos de saúde, mas que não podem ser contabilizados para inclusão no mínimo de 15%. Diversas destas restrições ao cômputo de despesas para atingimento do piso, bem como requisitos específicos quanto à procedência dos recursos, foram detalhados na Nota Técnica nº 014, de 23 de novembro de 2012, do Núcleo de Saúde da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (CONOF/CD).

Outra relevante contribuição da LC 141/2012 para a melhoria da gestão dos recursos públicos destinados à saúde pode ser encontrada no seu art. 24. Este dispositivo legal dispõe:

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

§ 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso

II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.

§ 2o Na hipótese prevista no § 1o, a disponibilidade deverá ser efetivamente aplicada em ações e serviços públicos de saúde até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos Restos a Pagar, mediante dotação específica para essa finalidade, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.

De acordo com o art. 36 da lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que estatui as normas gerais da contabilidade pública, os Restos a Pagar são aquelas despesas empenhadas até o dia 31 de dezembro de um determinado ano fiscal, mas que não tenham sido pagas, o que deveria ocorrer no exercício financeiro seguinte. No entanto, fatos supervenientes, como a impossibilidade de prestação do serviço ou da entrega do material empenhado, podem determinar o cancelamento dos respectivos restos a pagar.

Dessa forma, até a entrada em vigor da LC 141/2012, era possível que um gestor que não tivesse atingido até o final do ano o percentual mínimo de 15% de aplicação de recursos em ações de saúde efetuasse “empenhos fictícios”, sem os correspondentes pagamentos e prestação dos serviços ou fornecimento de materiais. Desta maneira, estes valores empenhados aumentariam o percentual aplicado, adequando a contabilidade da gestão aos índices exigidos, mesmo com o seu posterior cancelamento.

A partir de 2012 então, o saldo destes empenhos cancelados, apesar de ter contribuído para o atingimento do piso de 15% do ano anterior, passa a ter que ser somado ao mínimo de despesas com saúde no ano do cancelamento, elevando-o. Os Tribunais de Contas dos Estados, responsáveis pela fiscalização das comprovações dos municípios de suas jurisdições, receberam o encargo de considerarem nos cálculos para verificação da aplicação do piso os empenhos inscritos em restos a pagar e cancelados no exercício financeiro subsequente. Efeito contínuo, os municípios passaram a ter que divulgar os dados financeiros referentes aos restos a pagar cancelados, segregados por funções orçamentárias, a começar por aqueles atinentes a 2011.

Consideramos que era incoerente a anterior falta de revisão dos cálculos efetuados para fins de apuração das despesas de saúde após o cancelamento de Restos a Pagar. Esta menção explícita, no novo texto legal, a respeito da inclusão dos restos a pagar cancelados nos cálculos do piso, o que poderia ser considerada como óbvia, nos leva a crer que a prática de GIC pudesse estar ocorrendo rotineiramente até então, o que nos dispusemos a verificar.

### 3. Metodologia

#### 3.1. Amostra e Coleta de Dados

Tendo estabelecido o referencial teórico após o levantamento bibliográfico, tendo conceituado GIC e apresentado as principais normas legais que fundamentam o tema, passamos à fase de coleta de dados. Para tanto, utilizamos o relatório em meio digital denominado Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios (FinBra), elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), referente

ao exercício de 2010, detalhando as receitas por fontes. Utilizamos também dados disponíveis para consulta pública na Internet pelo Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN), gerido por um convênio entre a STN e a Caixa Econômica Federal, onde obtivemos os valores do montante de empenhos cancelados no exercício de 2011, referentes às inscrições em restos a pagar do exercício de 2010. A análise somente pode contemplar o biênio 2010/2011, pois apenas em 2012 os municípios passaram a divulgar o total de restos a pagar cancelados por função orçamentária, razão pela qual só há atualmente dados referentes ao ano de 2011. Foram considerados os 81 municípios que tiveram seus Balanços Anuais publicados corretamente no SISTN dentre o total de 92 municípios do Estado do Rio de Janeiro. Assim, a amostra é classificada como não probabilística, intencional e por acessibilidade (MARCONI e LAKATOS, 2002).

#### 3.2. Cálculo das Variáveis e Tratamento Estatístico

Quanto à abordagem do problema, os dados tiveram tratamento quantitativo, utilizando-se do programa de análises estatísticas IBM Statistical Package for the Social Sciences for Windows (SPSS 21), bem como do Microsoft Excel for Windows versão 2010. A análise qualitativa foi feita com base no referencial teórico.

Foram calculadas as seguintes variáveis para os 81 municípios fluminenses, de acordo com a legislação vigente (TAUK, 2012):

**Receita para Aplicação do Piso da Saúde (RAPS)** – Somatório das receitas dos tributos municipais (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano, Imposto sobre a Transferência de Bens Imóveis Intervivos e Imposto sobre Serviços, incluindo a Dívida Ativa Tributária, multas e juros de mora), com as transferências das cotas-partes do Fundo de Participação dos Municípios, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, da Desoneração do ICMS decorrente da Lei Kandir, do Imposto de Produtos Industrializados sobre as exportações, do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, e adicionados às Transferências Correntes, de Capital e de Convênios das três esferas governamentais para o SUS. Deste somatório foram diminuídas as deduções da receita de formação do Fundo da Educação Básica (FUNDEB).

**Piso da Saúde (PS)** – 15% do valor da RAPS.

**Restos a Pagar Cancelados (RPC)** – Somatório dos restos a pagar processados e não processados na função orçamentária saúde, cancelados em 2011.

**Despesas na Função Saúde (DS)** – Soma dos valores empenhados em ações e serviços de saúde em 2010.

**Despesas Corrigidas na Função Saúde (DCS)** – resultado da subtração DS – RPC.

**Índice da Aplicação em Saúde (IAS)** – Percentual de RAPS correspondente ao valor de DS.

**Índice de Aplicação em Saúde Corrigido (IASC)** - Percentual de RAPS correspondente ao valor de DCS.

### 3.3. Testes de Hipóteses

Primeiramente, seriam testadas as seguintes hipóteses:

Hipótese nula  $H_0$  – as médias das variáveis IAS e IASC são estatisticamente iguais.

Hipótese alternativa  $H_1$  - as médias das variáveis IAS e IASC não são estatisticamente iguais.

Fizemos a verificação de normalidade das distribuições das variáveis. Sendo ambas normais, seria utilizado o *Teste t* de Student para comparação de médias independentes. Caso as distribuições das variáveis não atendessem ao pré-requisito de normalidade, realizaríamos o teste não paramétrico de Mann-Whitney.

Posteriormente, calculamos as médias dos valores percentuais em relação à RAPS, de DS - PS e de DCS - PS, a fim de verificarmos o atingimento ou não do Piso Constitucional, antes e depois do cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar.

Desta forma, as seguintes hipóteses foram avaliadas:

Hipótese nula  $H_2$  – a média de DS - PS é igual a zero.

Hipótese alternativa  $H_3$  – a média de DS - PS é maior que zero.

Hipótese nula  $H_4$  – a média de DCS - PS é igual a zero.

Hipótese alternativa  $H_5$  – a média de DCS - PS é maior que zero.

## 4. Apresentação dos Resultados

### 4.1. Análise Estatística

Realizados os testes de Kolmogorov-Smirnov para verificarmos a normalidade, obtivemos os *p-value* de 0,012 e 0,035 para as distribuições das variáveis IAS e IASC, ambos inferiores ao nível de significância considerado neste estudo (0,05). Isto acarretou na rejeição do requisito de normalidade. Desta forma, foi usado o teste não paramétrico de Mann-Whitney para análise das hipóteses  $H_0$  e  $H_1$ .

No teste de médias independentes supracitado, o *p-value* de 0,812 foi calculado, o que nos levou a aceitar a hipótese nula  $H_0$ , sendo as médias das variáveis IAS e IASC consideradas estatisticamente iguais. Isto significa dizermos que o Índice de Aplicação em Saúde, o qual teria que ser superior a 15%, foi estatisticamente igual ao Índice de Aplicação em Saúde corrigido, ou seja, o montante das despesas inscritas em Restos a Pagar e posteriormente canceladas não foi grande o suficiente para que a sua manipulação pudesse mudar a situação do município enquanto cumpridor do Piso da Saúde.

Verificamos a seguir que as médias das distribuições dos percentuais de DS - PS e de DCS - PS em relação à RAPS também não eram normais. Então, para analisarmos as hipóteses  $H_2$ ,  $H_3$ ,  $H_4$  e  $H_5$ , usamos novamente o teste de Kolmogorov-Smirnov a fim de observarmos se os percentuais obtidos eram estatisticamente diferentes de zero. Obtivemos os *p-value* iguais a 0,000, e valores positivos para as estatísticas-teste, levando-nos a aceitar as hipóteses  $H_3$  e  $H_5$ . Desta maneira, observamos que, tanto considerando quanto desconsiderando os Restos a Pagar Cancelados na função orçamentária Saúde, em média, os municípios fluminenses atingem o Piso da Saúde, ou seja, suas despesas em saúde superam 15% da RAPS.

### 4.2. Análise Qualitativa

Constatamos, por meio dos testes estatísticos supramencionados, que a média dos índices de aplicação em saúde referentes a 2010, considerando e desconsiderando os restos a pagar cancelados em 2011, são iguais. Isto corresponde a afirmar que não há evidência do empenho de despesas no fim do exercício de 2010 apenas para o atingimento do piso constitucional da saúde. Se este fosse o caso, os valores posteriormente cancelados seriam significativos, de forma que um município que não houvesse atingido o mínimo de investimentos se tornasse adequado aos parâmetros, o que não foi observado.

Ainda, vimos que dos 81 municípios componentes da amostra, apenas dois não alcançaram os limites mínimos de aplicação em ações de saúde, mas tal fato é verdade mesmo desconsiderando os restos a pagar cancelados. Ou seja, estes não seriam suficientes para mudar a condição dos municípios com relação ao piso constitucional.

Acrescentamos que a média percentual das despesas na função saúde, mesmo desconsiderando os restos a pagar cancelados, é estatisticamente superior ao piso constitucional em 79 municípios, o que demonstra uma considerável facilidade dos gestores em alcançarem o mínimo de 15% da variável RAPS com gastos em saúde.

Os resultados apresentados por Tauk (2012, p. 39) corroboram aqueles encontrados nesta pesquisa, embora o autor tenha utilizado metodologia diversa, conhecida como “abordagem da distribuição de frequência” (McNICHOLS, 2000).

## 5. Conclusão

O investimento em saúde pública é uma das principais demandas da sociedade brasileira. No entanto, a baixa qualidade dos serviços prestados sugeria que a aplicação dos recursos dos entes federativos, vinha sendo, ao longo dos anos, insuficiente.

A inserção da Emenda da Saúde no texto constitucional, determinando um percentual mínimo de gastos com saúde em relação à RAPS, teve como objetivo a realização de gastos bastantes para garantir um sistema satisfatório, mas não foi objetiva de forma a impedir desvios de execução. O regramento específico quanto à aplicação dos créditos orçamentários somente se firmou com a publicação da LC 141/2012.

Conforme as evidências apresentadas, acreditamos não existir a necessidade de gerenciamento de informações contábeis por parte dos municípios, de forma a manterem os valores de suas despesas de saúde dentro do limite mínimo legal de 15%, utilizando-se de “empenhos fictícios”. Salientamos, porém, que embora não tenhamos encontrado indicações a esse respeito, não podemos garantir que não haja a prática de GIC por parte dos gestores, utilizando-se de outros artifícios contábeis.

Não é possível afirmar que o uso de gerenciamento de informações contábeis envolvendo empenhos inscritos em Restos a Pagar e cancelados *a posteriori* não fosse praticado até 2011, tendo em vista a inacessibilidade dos dados.

Embora tenhamos verificado nesta pesquisa que a quase totalidade dos municípios fluminenses seja cumpridora dos limites mínimos constitucionais de despesas de saúde, isto não necessariamente se reflete na percepção dos cidadãos em geral quanto ao atendimento das necessidades populares. Para tanto, seria necessária a realização de estudo

sobre a aplicação de recursos nas diversas parcelas componentes das despesas de saúde.

O gerenciamento de informações contábeis pode ser comumente observado tanto no setor público quanto no setor privado. Em geral, não se refere a escolhas contábeis de caráter discricionário, mas sim, deve ser encarado como manipulação intencional de dados que deveriam ser de amplo conhecimento, especialmente no que diz respeito às despesas governamentais. Obviamente, tal prá-

tica contraria o princípio da transparência orçamentária, bem como prejudica a governança e se opõe ao conceito de *accountability*.

Por fim, sugere-se que sejam realizadas pesquisas futuras sobre o gerenciamento de informações contábeis no setor público, contemplando as demais rubricas de despesas, para as quais a legislação impõe limites máximos ou mínimos, no intuito de contribuir para a identificação de práticas que atentem contra os princípios da administração pública.

## Referências

- ALMEIDA, Célia. As três esferas de governo e a construção do SUS: uma revisão. *Saúde Debate*, 27 (65): 207-220, set.-dez. 2003. Disponível em: <<http://bases.bireme.br/cgi-bin/wxislind.exe/iah/online/?IsisScript=iah/iah.xis&src=google&base=LILACS&lang=p&nextAction=lnk&exprSearch=394024&indexSearch=ID>>. Acesso em 5 abr. 2013.
- BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; OUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. Lei nº 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Pode Executivo, Brasília, DF, 4 maio 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 maio 2013.
- \_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União, Presidência da República*, Brasília, DF, 6 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 05 fev. 2013.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 8.080 de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. *Diário Oficial da União, Presidência da República*, Brasília, DF, 20 set. 1990. Disponível em: <<http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/lei8080.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2013.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. *Diário Oficial da União, Presidência da República*, Brasília, DF, 16 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp141.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp141.htm)>. Acesso em 10 fev. 2013.
- \_\_\_\_\_. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (CONOF/CD). Nota Técnica nº 014, de 2012. Análise das principais inovações trazidas pela Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, que regulamentou a Emenda Constitucional nº 29, de 2000. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2012/nt14.pdf>>. Acesso em 12 mar. 2013.
- JONES, M. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Wiley, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de planejamento e execução de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Fabrício A. Contabilidade Criativa - como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis - o caso do governo do Estado de Minas Gerais. *Revista de História Econômica & Economia Regional Aplicada*, v.6, n.11. Juiz de Fora, 2011.
- SUZART, Janilson Antônio da Silva. A hipótese do grau de endividamento e o setor público: uma análise do nível de endividamento dos governos estaduais. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12, 2012, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2012.
- TAUK, Paulo Somesom. O que é isso companheiro? : um estudo sobre o gerenciamento da informação contábil nos municípios brasileiros. Rio de Janeiro, 2012. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.
- VINNARI, Eija M.; NÄSI, Salme. Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, v.24, n.2, p. 97-116. Oxford, 2008.