

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Presença Potencial do Contingenciamento da União nos Artifícios Adotados pelos Gestores das UG's

Presence of Potential Contingency of the Government in the Attitudes Adopted by UG's Managers

Presencia Potencial de las Medidas de Contingencia de la Unión en los Métodos Adoptados por los Gestores de las UG's

Claudio Parisi¹

José Antônio Gouvêa Galhardo²

Anisio Candido Pereira³

Aldy Fernandes da Silva⁴

Recebido em 10 de setembro de 2010 / Aprovado em 07 de dezembro de 2011

Editor Responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de Avaliação: *Double Blind Review*

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi verificar os reflexos do contingenciamento da União sobre a gestão das Unidades Gestoras – UG. O modelo de representação partiu do pressuposto de que os reflexos se manifestam sob a forma de artifícios adotados pelos gestores para viabilizar a execução orçamentária. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, realizada por meio de coleta, tratamento e interpretação dos dados dos julgamentos do Tribunal de Contas da União – TCU sobre os processos de contas anuais das UG da Administração Direta, Autárquica e Fundacional, localizadas no Estado de São Paulo. A análise dos dados foi baseada na técnica de aná-

lise de conteúdo que envolveu desde a escolha dos documentos, formulação de hipóteses e indicadores de mensuração e também na utilização do teste do Qui-quadrado para avaliar estatisticamente as hipóteses da pesquisa. Os resultados demonstraram que há variação nos artifícios sendo possível tipificá-los por área de gestão e que há variação na incidência dos artifícios entre as áreas de gestão, atingindo indistintamente as áreas: orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal, de suprimento de bens e serviços, e operacional.

Palavras-chave: Finanças públicas. Ação de prestação de contas. Responsabilidade fiscal. Orçamento. Tribunal de Contas da União.

1. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA/USP. Professor do Centro Universitário FECAP. [claudio.parisi@fecap.br]

2. Mestre em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário FECAP. [jaggalhardo@gmail.com]

3. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA/USP. Professor do Centro Universitário FECAP. [profanisio@fecap.br]

4. Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade de São Paulo, Escola Politécnica – POLI/USP. Professor do Centro Universitário FECAP. [aldy@fecap.br]

Endereço dos autores: Av. da Liberdade, 532 – Liberdade, São Paulo – SP Cep. 01502-001 Brasil

ABSTRACT

The objective of this research was to assess of the contingency reflexes of Brazilian Central Government on the management of the Management Units – MU. The representation model assumed that the reflexes take place under the form of shortcuts adopted by managers in order to make budget execution feasible. This is a descriptive research of a qualitative nature, which was performed by gathering, handling, and interpreting data from court proceedings in the Federal Audit Court – TCU on the annual account audits of the UGs in Direct Government Bodies, Autonomous Institutions, and Foundations located in the State of São Paulo. Data analysis was based on a content analyzing procedure that involved selecting documents, listing assumptions and measuring indicators, as well as employing the Chi-square test for a statistical assessment of the research assumptions. The results have shown that there is a variety of creative actions and that it is possible to identify them according to the management area, there is also a diversified incidence of such creative actions among management areas, affecting indiscriminately the following areas: budgeting, finance, assets and property, personnel, provision of goods and services, and operations.

Key words: Public finance. Action of rendering of accounts. Fiscal responsibility. Budget. Executions (Law). Tribunal de Contas da União.

RESUMEN

Esta investigación tuvo por objetivo analizar los efectos de las medidas de contingencia de la Unión sobre la Gestión de las Unidades Gestoras – UG. El modelo de representación partió de la hipótesis de que los efectos se manifiestan bajo la forma de métodos que los gestores adoptan para hacer viable la ejecución presupuestaria. Se trata de una investigación descriptiva, de naturaleza cualitativa, realizada por medio de recopilación, tratamiento e interpretación de los datos de los enjuiciamientos del Tribunal de Cuentas de la Unión – TCU sobre los procesos de cuentas anuales de las UG de la

Administración Directa, Autárquica y Fundacional, localizadas en el Estado de São Paulo. El análisis de los datos se basó en la técnica de análisis de contenido incluyendo la selección de los documentos, la formulación de hipótesis e indicadores de mensuración, y también el uso de la prueba del Chi Cuadrado para evaluar estadísticamente las hipótesis de la investigación. Los resultados demostraron que hay variación en los procedimientos, que es posible tipificarlos por área de gestión y que su incidencia entre las áreas de gestión tiene variaciones que afectan indistintamente las áreas: presupuestaria, financiera, patrimonial, personal, de suministro de bienes y servicios y operacional.

Palabras claves: Finanzas públicas. Acción de rendición de cuentas. Responsabilidad fiscal. Presupuesto. Tribunal de Cuentas de la Unión.

I INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como consequências na eficiência dos gastos públicos encontra origem no debate sobre o papel do Estado ocorrido nas últimas décadas do século XX, em que emerge um movimento gerencialista como paradigma orientador das reformas na administração pública enfatizando modelos de gestão orientados a resultados e *accountability* em contrapartida aos modelos baseados no estatismo patrimonialista e na administração burocrática que prevaleciam até então, o que configurou a atual administração pública gerencial ou *New Public Administration*. Essas reformas foram implantadas primeiro em países como Inglaterra, Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos e, a partir dos anos 90, no Brasil por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado em 1995 (BRASIL, 1995; COSTA, 2008; REZENDE, 2009).

Qualquer modelo de regras orçamentárias e fiscais tem como objetivo básico restringir o comportamento indesejável de governos e políticos na condução das finanças públicas. A literatura converge ao reconhecer os resultados favoráveis que a introdução das regras fiscais representou para

o processo de transformações a que esses países estavam submetidos à época, particularmente nos casos dos modelos europeu e americano. Entretanto, passada mais de uma década desde a origem dessas experiências, é inevitável deparar-se com análises críticas feitas pelos autores sobre a aplicação desses modelos, contendo um diagnóstico dos aspectos negativos ou restritivos, que denota, novamente, para os casos dos modelos europeu e americano, o caráter circunstancial do sucesso alcançado, diferentemente das análises sobre o modelo neozelandês (ANNETT, 2006; MANASSE, 2005; PENNER; STEUERLE, 2004; PURFIELD; HAUSMANN, 2004). O principal alvo das críticas recai sobre a fragilidade demonstrada pelos mecanismos concebidos, diante de pressões políticas ou econômicas.

Entre os mecanismos de estabilização automática presente no modelo americano, e que constitui o alvo principal de interesse da presente pesquisa, diz respeito ao mecanismo de *sequestration* (contingenciamento), concebido originalmente na GRH – Gramm–Rudman–Hollings *law*. Na descrição feita por Havens (1996, p. 188), se a evolução dos gastos em cada uma das categorias de despesas discricionárias ultrapassasse o respectivo limite, o *Budget Office* – órgão financeiro central do Executivo americano – reduziria linearmente as despesas para todos os programas naquela categoria, aplicando um percentual de redução, calculado com base em uma fórmula similar àquela proposta originalmente na GRH, capaz de retornar o gasto na categoria ao limite legalmente autorizado. Da mesma forma, o mecanismo seria aplicado no caso de descumprimento da condição estabelecida para o crescimento de despesas mandatórias, ou seja, caso não fossem adotadas medidas legais que compensassem um eventual aumento de despesas, todos os programas mandatórios estariam sujeitos a um corte linear.

Como reação a esse mecanismo se verifica a utilização pelos gestores públicos de artifícios contábeis – *creative accounting* – ou a simples omissão de demonstrativos adequados, como meio para aparentar um desempenho imposto pelas regras, estimulando, em muitos casos, a transferência contábil de despesas de natureza restrita para não

restrita (ANNETT, 2006; HAGEN; WOLFF, 2006; PENNER; STEUERLE, 2004).

O contingenciamento orçamentário é comumente identificado na literatura brasileira (ARAÚJO; LOUREIRO, 2005; LUQUE; SILVA, 2004) como uma das inovações introduzidas pela LRF. De fato, o contingenciamento orçamentário, entendido como mecanismo de restrição automática e obrigatória da execução do orçamento na forma de limitação de empenho e movimentação financeira, não é encontrado desta forma na legislação anterior. Até então, o mecanismo de restrição orçamentária limitava-se à movimentação financeira, estando sua aplicação sujeita exclusivamente ao arbítrio dos administradores.

É inevitável perceber no contingenciamento previsto no art. 9º da LRF a inspiração no modelo americano de *sequestration*, o que também é reconhecido por Azevedo (2006). Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) qualificam o mecanismo como um dos aperfeiçoamentos instituídos pela LRF no que se refere à programação financeira, que inovou, em relação aos dispositivos previstos na Lei nº 4.320/1964, por incorporar ao mecanismo de contingenciamento, além do componente financeiro tradicional, o componente orçamentário – “limitação de empenho”.

A pesquisa envolvendo aspectos da LRF não costuma dar ênfase à análise do contingenciamento orçamentário previsto na lei, senão de forma acidental. Regra geral, é mais comum os estudos se deterem na mera descrição dos principais artigos da lei, como em Araújo e Loureiro (2005) ou Luque e Silva (2004); na mensuração do desempenho fiscal e seus reflexos no endividamento público, na arrecadação de receitas ou na composição das despesas, como em Barroso e Rocha (2004), Mello e Slomski (2005). Na análise de aspectos da lei relacionados ao planejamento e seus instrumentos – PPA, LDO e LOA, como em Sanchez e Davila (2003). Enfatizando aspectos relacionados à transparência e à responsabilização dos agentes – *accountability* –, como em Loureiro e Abrucio (2004). Exceção à regra é encontrada nos estudos de Azevedo (2006) e Protásio, Bugarin, M. S. e Bugarin, M. N. S. (2004).

Essas distorções presentes na utilização do contingenciamento acabam reforçando a contradição do mecanismo com os princípios de gestão fiscal responsável introduzidos pela LRF. Contradição que já era reconhecida pelos próprios formuladores do Plano Real, principalmente sobre a transparência e a qualidade dos gastos públicos. Essa, em razão do estímulo a que os órgãos adotem um “comportamento incremental” (PROTÁSIO; BUGARIN, M. S.; BUGARIN, M. N. S., 2004), alimentando a manutenção em suas previsões e o esforço para a execução da totalidade dos recursos disponíveis, independente de um julgamento de mérito sobre a essencialidade do gasto.

Nesse esforço para executar a totalidade dos recursos, a execução das despesas é inevitavelmente confrontada com o princípio da anualidade do orçamento público. Diante da impossibilidade de cumprimento dos prazos necessários para operacionalizar de forma adequada os procedimentos licitatórios, os gestores adotam artifícios como forma de manter os recursos liberados sob a administração da unidade, que resultam em práticas que se contrapõe aos princípios contábeis, financeiros e das contratações no serviço público, muitas vezes com a anuência e estimulados pelos órgãos de supervisão ministerial.

Esse diagnóstico dos reflexos do contingenciamento sobre a gestão dos administradores e sobre a execução dos programas de governo é consistente com aquele produzido pelo Tribunal de Contas da União – TCU nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as contas do governo. Entretanto, o diagnóstico não se esgota nos registros contidos nos Relatórios e Pareceres Prévios anuais, mas encontra em tais documentos tão somente a síntese dos impactos sobre a gestão dos administradores. A análise completa-se na avaliação anual da gestão pelo TCU, materializada nos julgamentos das Tomadas de Contas da Administração Pública Direta e das Prestações de Contas da Administração Pública Indireta – Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Quando identificados nas Tomadas e Prestações de Contas anuais das Unidades Gestoras – UG, os artifícios relacionados ao contingencia-

mento, nem sempre de forma explícita, vêm sendo interpretados pelo TCU como atos de gestão irregulares ou impróprios, dando causa a julgamentos pela irregularidade ou ressalva nas contas dos gestores, à expedição de determinações e, por vezes, à punição dos responsáveis. Neste contexto, foi proposta a seguinte questão de pesquisa: quais são os reflexos do contingenciamento da União na gestão das UG's?

O objetivo geral da presente pesquisa foi o de verificar os reflexos do contingenciamento da União sobre a gestão das UG's, a partir dos artifícios adotados por seus gestores, propiciando uma reflexão sobre o uso desse mecanismo pelo modelo brasileiro de administração pública na busca pela eficiência no gasto público. Os objetivos específicos foram, num primeiro momento, reconhecer os artifícios adotados pelos gestores e tipificá-los por área de gestão. A partir desse reconhecimento, buscou-se aferir variações nas áreas de gestão dessas ocorrências de categorias associadas à possibilidade da presença do contingenciamento. A proposta da pesquisa partiu do pressuposto de que o contingenciamento pode repercutir na gestão das UG's sob a forma de artifícios, que seriam adotados pelos gestores visando viabilizar a execução orçamentária integral dos créditos autorizados.

A justificativa para a pesquisa está na crescente preocupação com a eficiência do gasto público e sua relação com o crescimento econômico. A ratificação mais expressiva deste diagnóstico está no reconhecimento do Banco Mundial e do FMI, e na consolidação da tendência de mudança na política desses organismos, em que ganha relevância a preocupação com os impactos sobre o crescimento econômico dos países. Dentre as mudanças, o papel da eficiência do gasto público ganha importância no caso brasileiro em razão das limitações das margens de manobra do país visando a uma política fiscal favorável ao crescimento que, no diagnóstico dos organismos, estaria restrita a melhorias alocativas ou de eficiência das despesas. E esse destaque decorre do julgamento de que a eficiência do gasto público é normalmente muito baixa, tanto em relação às escolhas feitas quanto em relação aos custos. E do reconhecimento

pelos organismos internacionais de que as políticas promovidas visando à estabilização monetária e fiscal dos países relegaram a importância da eficiência do gasto público, num primeiro momento. (WORLD BANK, 2007).

A carência de pesquisas e o amplo espaço para estudos sobre os efeitos decorrentes da LRF são enfatizados na literatura (REIS; PEREIRA; SLOMSKI, 2006, p. 10) e, inevitavelmente, atinge o contingenciamento como objeto principal de estudo, servindo como estímulo adicional à presente proposta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O debate sobre o papel do Estado na sociedade e a necessidade de reformas ocorridas nas últimas décadas do século XX levou à mudança de paradigma na administração pública. Trata-se da prevaência de uma corrente gerencialista que provocou transformações substanciais na gestão pública, por meio de reformas baseadas no discurso e nas práticas do setor privado, sem precedentes na história da administração pública (COSTA, 2008; HOOD, 1995; OSBORNE; GAEBLER, 1995; REZENDE, 2009).

No Brasil, o marco do processo de “modernização” do Estado foi a aprovação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995) com discurso aderente ao novo paradigma gerencialista, buscando romper com os resquícios do patrimonialismo e das consequências da administração pública burocrática. Nesse documento, o governo reconhece que a crise vivida na última década é do Estado e, para tanto, se faz necessária uma série de reformas envolvendo desde as redefinições do tamanho do Estado e do seu papel como regulador, além de recuperar a capacidade administrativa na execução das decisões políticas tomadas pelo governo e a capacidade financeira e de investimento, entre outros propósitos. Analisando o plano, nota-se, também, a preocupação em se distinguir as diferentes formas de administração pública que, segundo ele, se sucedem no tempo, São elas: administração pública patrimonialista – em que “o aparelho do Estado

funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real”; administração pública burocrática – baseada nos princípios orientadores de profissionalização, ideia de carreira, hierarquia funcional, impessoalidade e formalismo; e administração pública gerencial – baseada na busca pela “eficiência da administração pública – a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário – torna-se, então, essencial”. Costa (2008) avaliando a evolução histórica dos 200 anos de administração pública no Brasil concluiu que o Estado de fato se modernizou, mas “esse processo de transformação sempre deixou em segundo plano a questão democrática e a teleologia das reformas e da própria máquina pública”. E, neste contexto, apresenta-se a seguir a discussão sobre a “modernização” das regras orçamentárias e fiscais em diversos países que no Brasil foi materializada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e os efeitos do contingenciamento do orçamento.

A literatura, invariavelmente, remete o referencial teórico dos estudos envolvendo a introdução de regras orçamentárias e fiscais aos modelos da Nova Zelândia, da União Europeia e dos Estados Unidos. Portanto, a referência expressa aos três modelos na construção da LRF brasileira é confirmada por Leite (2006). Cada um desses modelos que servem de *benchmarks* estruturais estão circunscritos a condições políticas, econômicas, demográficas, institucionais e culturais próprias, dificilmente reproduzidas integralmente nos países que se propõe a introduzir o mesmo tipo de regramento. Nesse sentido, Purfield e Hausmann (2004) chamam a atenção para as incertezas e dificuldades em determinar se a experiência de um determinado país pode ser replicada em outro, mantendo-se inalteradas as demais condicionantes políticas e institucionais.

Leite (2006) classifica a experiência neozelandesa como maior fonte de inspiração para o modelo brasileiro. Essa influência se faz presente na concepção dos instrumentos de planejamento e monitoramento introduzidos na LRF brasileira. Nesse sentido, é possível estabelecer um paralelo entre o conjunto de instrumentos neozelandeses,

compreendendo o *Budget Policy Statement* – BPS, o *Economic and Fiscal Updates* – EFU e o *Fiscal Strategy Report* – FSR, e o conjunto de instrumentos introduzidos pela LRF brasileira, representado pelos Anexos de Metas Fiscais; de Riscos Fiscais; o específico, a carga da União, contendo os parâmetros e as projeções dos principais agregados e variáveis, e as metas de inflação para o exercício subsequente; pelo Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO; e pelo Relatório de Gestão Fiscal – RGF.

Por seu turno, a partir da descrição do modelo europeu de coordenação, feita por Barcelos (2001), é possível identificar a influência do modelo na conformação do arcabouço construído na LRF brasileira, que permitiu sujeitar os entes subnacionais às regras, sem ferir a autonomia constitucionalmente imposta, contando, para isso, com instrumentos de monitoramento centralizados. Essa influência surpreende diante da expectativa de que decorresse do modelo americano, em razão do regime político presidencialista e organização federativa, características estas comuns à realidade brasileira.

Havens (1996, p.187) registra as tentativas frustradas do Congresso americano em reconquistar o controle sobre o processo orçamentário por meio do *Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act* de 1985, mais conhecido na literatura como Gramm–Rudman–Hollings *law* – GRH, e, novamente, em 1987, quando se tentou impor regras de cortes de gastos tendo como parâmetro um teto para o déficit, introduzindo o conceito do mecanismo de contingenciamento orçamentário – *sequestration*, criticado por Penner e Steuerle (2004, p. 548) pela complexidade. Em síntese, deveria ter os efeitos neutralizados sob uma perspectiva de longo prazo, ou, na nomenclatura utilizada por Penner e Steuerle (2004, p. 548-549), *pay-as-you-go* – PAYGO.

É importante ressaltar que mesmo nos Estados Unidos, em que a participação do Legislativo no processo orçamentário é reconhecidamente forte, a rigidez orçamentária está presente, respondendo por aproximadamente 70% do orçamento anual, que vincula as despesas às imposições legais pré-existentes. (SHENDE; BENNETT, 2002).

Uma iniciativa contemporânea à GRH, porém que alcançou êxito e acabou incorporada ao BEA, foi a regra proposta pelo Senador Byrd – *Byrd rule* –, que tem as mesmas características da regra PAYGO, de garantir a neutralidade no longo prazo, porém aplicada de forma restrita a um tipo de procedimento legislativo americano denominado *Reconciliation*. Esse procedimento foi concebido no *Budget Act* de 1974 visando a facilitar o aumento de tributos ou cortes em despesas mandatórias, necessários para o cumprimento da meta de déficit. Entretanto, o histórico do uso distorcido do procedimento no governo Reagan para reduzir tributos deu origem à regra, que cria obstáculo a que essas reduções ganhem um caráter permanente, caso não cumprida a condição da confirmação dos cenários macroeconômicos futuros, consistentes com as metas de administração do déficit. (PENNER; STEUERLE, 2004).

A relevância dos mecanismos automáticos, tomados do modelo americano, para a concepção da LRF brasileira é destacada por Barcelos (2001). Diante disso, pode-se dizer que a LRF trouxe um viés indiscutível para as instituições orçamentárias no Brasil: o regramento definido em lei. Ou seja, ao optar por fixar em lei complementar procedimentos fiscais como *sequestration* e o *pay-as-you-go*, por exemplo, o país assumiu que a rigidez na definição das restrições orçamentárias, ainda que subótimas, são preferíveis à discricionariedade do planejador. (BARCELOS, 2001).

2.1 O contingenciamento na Lei de Responsabilidade Fiscal: a concentração do esforço fiscal

O mecanismo de repressão fiscal, por meio do contingenciamento orçamentário e da retenção das liberações financeiras, é previsto na LRF no capítulo que trata do planejamento. Mais especificamente, na seção que estabelece as regras para a execução orçamentária submetida ao cumprimento das metas. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, 2000). Fica claro que o objetivo do mecanismo é o de limitar a realização da despesa orçamentária, ao longo do exercício, a montantes inferiores aos autorizados na LOA e nos créditos

adicionais, visando a compatibilizar com o fluxo de caixa, de tal forma que a execução dos gastos não supere os valores efetivamente arrecadados, sob a justificativa de garantir o cumprimento das metas fiscais estabelecidas.

Para que seja possível estabelecer a definição operacional do mecanismo de contingenciamento, é necessário firmar entendimento sobre alguns conceitos e nomenclaturas de uso específico na execução orçamentária e financeira da União.

O Sistema de Programação Financeira é constituído pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, como órgão central, e, como Órgãos Setoriais de Programação Financeira – OSPF, pelas Subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração – SPOA nos Ministérios e unidades equivalentes nas Secretarias vinculadas à Presidência da República e nos órgãos dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006, p. 409).

O reconhecimento da despesa, teoricamente, se dá com a liquidação, consoante art. 35º da Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964), reafirmado no inciso II do art. 50º da LRF (BRASIL, 2000). Porém, Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) ressaltam que essa regra não é absoluta. Os autores citam, como principal exceção, a sistemática aplicável a um conceito da execução orçamentária e financeira pública que apresenta importante reflexo sobre o mecanismo de contingenciamento: o conceito de Restos a pagar.

O entendimento dos autores está baseado na crença de que o ato do Empenho não geraria por si só a obrigação de pagar, posto que a lei determina para esse reconhecimento a certificação do adimplemento da condição contratual, sugerindo que a realização da despesa poderia ser alterada, ou mesmo suprimida, “[...] desde que se encontre em uma das etapas anteriores à liquidação”. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006, p. 269).

Entretanto, percebe-se na descrição das etapas da execução da despesa a existência de um lapso de tempo considerável entre a reserva da dotação orçamentária por meio do pré-empenho até o momento em que a Administração possa efetivamente comprovar o cumprimento da condição contratual, e esteja apta a processar o pagamento.

É em função desse hiato que Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) destacam a importância da inovação da LRF ao tratar a programação anual tanto do fluxo de caixa quanto da execução orçamentária, ganhando relevância o papel da programação orçamentária e financeira.

2.2 Os limites de empenho e de pagamentos na prática

A programação orçamentária e financeira não se resume à edição do Decreto de Contingenciamento logo após a aprovação da LOA. Na verdade, esse ato constitui o marco inicial de um processo realizado ao longo de todo o exercício, que ajusta o ritmo de execução da despesa às metas anuais estabelecidas na LDO. Estes ajustes são feitos com base nas aferições bimestrais, por meio do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO previsto nos art. 52º e 53º da LRF, e quadrimestrais, por meio do Relatório de Gestão Fiscal – RGF previsto nos art. 54º e 55º da LRF. Estas são submetidas à audiência no Legislativo, conforme exigido no § 4º do art. 9º.

A execução orçamentária inicia-se com a aprovação da LOA e lançamento pela STN no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI dos créditos orçamentários consignados aos órgãos pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF. Da mesma forma, os limites de empenho de cada órgão estabelecidos no Decreto de Contingenciamento são alimentados no SIAFI. Cabe às Setoriais Orçamentárias nos Ministérios selecionar e descentralizar os créditos recebidos para as Unidades Gestoras – UG vinculadas ou não, responsáveis diretas pela execução dos planos de trabalho, provisionando as dotações; ou transferir parte dos créditos a outro Ministério, destacando as dotações, de tal forma que o somatório respeite o limite de empenho estabelecido para o órgão descentralizador. É a partir do instante que recebem as dotações via SIAFI que as UG dispõem de autorização orçamentária para, por exemplo, dar início a um procedimento licitatório. À medida que os limites de empenho sofrem ajustes ao longo do exercício,

seja por meio de um novo Decreto ou Portaria Interministerial, essas informações são atualizadas no SIAFI, realimentando o processo. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006).

Se no lado orçamentário a alimentação e operacionalização dos limites de empenho mostra-se simples e automática, no lado da execução financeira o processo, detalhadamente descrito por Albuquerque, Medeiros e Silva (2006), mostra-se bem mais complexo. Apesar dos montantes de recursos financeiros a serem liberados a cada órgão também constarem do Decreto de Contingenciamento, esses só são registrados no SIAFI a partir da efetiva necessidade dos órgãos, apurada por meio das transações do sistema: Proposta de Programação Financeira – PPF e Programação Financeira Aprovada – PFA.

Em função da rigidez orçamentária, tanto o limite de empenho quanto o limite de pagamentos estabelecidos no Decreto de Contingenciamento aplicam-se, na prática, às despesas do Grupo de Natureza de Despesas – GND de Inversões Financeiras, Investimentos e Demais Despesas Correntes. Dessa forma, Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) descrevem a apuração feita pela STN quanto ao limite de autorização das PFA de cada OSPF para essas despesas, a partir da regra descrita no Quadro 1.

2.3 A política de restos a pagar e o caráter ilusório da vinculação de receitas

É importante notar que os limites de empenho e de pagamento estabelecidos no Decreto de Contingenciamento não precisam ser iguais. Na

verdade, uma vez que a limitação de empenho se restringe às despesas empenhadas do próprio exercício enquanto o limite de pagamento inclui, além dessas, aquelas inscritas em Restos a pagar de exercícios anteriores, tanto processados quanto não processados, que venham a ser liquidadas e pagas no exercício corrente, o estabelecimento de diferenças entre esses limites vai determinar a “[...] política de restos a pagar” para o exercício. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006, p. 278). Desta forma, a política de restos a pagar pode assumir 3 condições dependendo da variação entre limite de empenho e limite de pagamento:

- a) manutenção: quando os limites forem iguais para o exercício;
- b) expansão: quando o limite de pagamento for inferior ao limite de empenho gerando aumento de restos a pagar; e
- c) redução: quando o limite de pagamento for superior ao limite de empenho gerando redução do montante de restos a pagar.

É essa política de administração dos Restos a pagar, a partir do estabelecimento de limites para pagamento e empenho, que possibilita o efetivo alcance das metas fiscais anuais estabelecidas na LDO. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006). Essa importância decorre do fato, destacado pelos mesmos autores, de que a apuração do resultado fiscal adota a metodologia “abaixo da linha” do Banco Central, que mede a variação anual dos saldos dos passivos financeiros e dos ativos financeiros, dentre os quais o saldo de caixa do governo tem um peso relevante. Isso significa que

Apuração do valor a liberar	Conceito
(+) Limite de pagamento	Limite estabelecido no Decreto de Contingenciamento para pagamento de despesas do exercício e de Restos a Pagar, até o mês.
(-) Pagamento efetivo	Valores acumulados efetivamente desembolsados ou sacados da conta única do Tesouro para pagamento de despesas de custeio e investimento do órgão.
(-) Limite de saque disponível	Valor liberado pela STN e ainda disponível nas unidades descentralizadas, os quais constituem disponibilidades para pagamentos de despesas de custeio e investimento.

Quadro 1 – Regra de apuração da STN do valor a liberar para pagamento de despesas de custeio e investimento para cada OSPF.

Fonte: Albuquerque, Medeiros e Silva (2006, p. 417).

só são consideradas “despesas realizadas” aquelas efetivamente pagas, não prevalecendo o preceito de reconhecimento da despesa no momento da liquidação. Portanto, os Restos a pagar – processados e não processados – só são contabilizados na apuração do resultado fiscal no exercício em que vierem a ser pagos. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2006).

A análise feita por Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) revela que o valor das receitas não-financeiras destinado ao pagamento dos juros da dívida tem sido muito inferior ao valor do resultado primário obtido pelo governo. Essa diferença é, então, coberta por meio do mecanismo de acumulação de saldo em caixa do Tesouro, consistente com a metodologia de apuração do resultado fiscal pelo critério “abaixo da linha”. Com esse mecanismo, o governo consegue compensar a insuficiência do esforço fiscal que recai sobre as despesas discricionárias e atingir, ou mesmo superar, a meta de superávit primário para o exercício, repressando recursos de qualquer origem, inclusive de receitas vinculadas a gastos específicos, se necessário. Disso decorre o caráter ilusório do alcance limitado dos cortes sobre despesas, teoricamente, protegidas por meio de vinculação de receitas.

2.4 Definição operacional do contingenciamento

A partir dessa descrição do processo de execução orçamentária e financeira do governo federal, é possível perceber que a definição operacional do mecanismo de contingenciamento não é tarefa simples. Estudos que tomam como parâmetros para as análises exclusivamente os Decretos de Contingenciamento em confronto com a execução orçamentária e financeira global no exercício, como por exemplo, em Azevedo (2006), conseguem captar parcialmente os efeitos do contingenciamento. Na verdade, o contingenciamento comporta diversas possibilidades de definições operacionais, abrangendo tanto o aspecto orçamentário, pela limitação do empenho, quanto o aspecto financeiro, pela limitação de pagamentos, que podem ser tomados sob

a perspectiva de cada um dos níveis de execução, conforme descrito a seguir por nível, a saber:

- a) Central – STN:
 - orçamentário: créditos orçamentários aprovados na LOA e em créditos suplementares abertos ao longo do exercício, discriminados por órgão, apurados pela publicação da autorização correspondente no Diário Oficial da União – DOU, ou pelos registros de lançamentos dos créditos autorizados feitos no SIAFI. Limite de empenho estabelecido no Decreto de Contingenciamento, e nos Decretos ou Portarias Interministeriais subsequentes, discriminados por órgãos, apurado pelas respectivas publicações dos atos no DOU, ou pelos registros de lançamentos dos limites e das descentralizações de créditos para os órgãos feitos no SIAFI. Registro da execução de despesas empenhadas e liquidadas no exercício, incluindo os Restos a pagar – processados e não processados – inscritos no exercício;
 - financeiro: limite de pagamento estabelecido no Decreto de Contingenciamento, e nos Decretos ou Portarias Interministeriais subsequentes, discriminados por órgãos, apurado pelas respectivas publicações dos atos no DOU. Registros de lançamentos das PPF recebidas e das PFA para os órgãos e o correspondente limite de saque concedido aos órgãos no SIAFI – Cotas a programar –, ao longo do exercício. Registro da execução de despesas pagas no exercício, incluindo os Restos a pagar inscritos em exercícios anteriores.
- b) Setoriais OSPF:
 - orçamentário: créditos orçamentários aprovados na LOA, e em créditos suplementares abertos ao longo do exercício, tendo como beneficiário o órgão, apurados pela publicação da autorização correspondente no Diário Oficial da União – DOU, ou pelos registros de

- lançamentos dos créditos autorizados feitos no SIAFI. Limite de empenho estabelecido no Decreto de Contingenciamento, e nos Decretos ou Portarias Interministeriais subsequentes, tendo como destinatário o órgão, apurado pelas respectivas publicações dos atos no DOU, ou pelos registros de lançamentos dos limites e das descentralizações de créditos recebidas pelo órgão no SIAFI. Registros de lançamentos dos limites e das descentralizações de créditos concedidos às UG executoras feitos no SIAFI. Registro da execução do órgão de despesas empenhadas e liquidadas no exercício, incluindo os Restos a pagar – processados e não processados – inscritos no exercício;
- financeiro: limite de pagamento estabelecido no Decreto de Contingenciamento, e nos Decretos ou Portarias Interministeriais subsequentes, tendo como destinatário o órgão, apurado pelas respectivas publicações dos atos no DOU. Registros de lançamentos das PPF encaminhadas e das PFA recebidas da STN e o correspondente limite de saque concedido ao órgão no SIAFI – Cotas a programar –, ao longo do exercício. Registros de lançamentos das PPF recebidas e das PFA para as UG executoras e o correspondente limite de saque concedido às UG, ao longo do exercício. Registro da execução de despesas pagas pelo órgão no exercício, incluindo os Restos a pagar inscritos em exercícios anteriores.
- c) Executores UG:
- orçamentário: registros no SIAFI de lançamentos do limite de empenho e das descentralizações de créditos concedidos à UG pela Setorial Orçamentária. Registro da execução da UG de despesas empenhadas e liquidadas no exercício, incluindo os Restos a pagar – processados e não processados – inscritos no exercício;

- financeiro: registros no SIAFI de lançamentos das PPF encaminhadas e das PFA recebidas do OSPF, com o correspondente limite de saque concedido à UG ao longo do exercício. Registro da execução de despesas pagas pela UG no exercício, incluindo os Restos a pagar inscritos em exercícios anteriores.

2.5 O caráter permanente do contingenciamento

Uma vez que o regramento do contingenciamento está expressamente condicionado à apuração periódica – bimestral – do risco de não cumprimento das metas fiscais estabelecidas, logicamente, o dispositivo previu que, de forma inversa, diante da eventual melhoria do quadro nas apurações subsequentes, os poderes estariam obrigados a recompor as dotações contingenciadas de forma proporcional aos cortes até então feitos, consoante § 1º do art. 9º da LRF. No Executivo essa recomposição se formaliza por Decreto ou por meio de Portaria Interministerial do Ministério da Fazenda e MPOG.

Entretanto, a análise feita pelos autores (AZEVEDO, 2006; PROTÁSIO, BUGARIN, M. S.; BUGARIN, M. N. S., 2004) evidencia o caráter permanente que a utilização do mecanismo tem tomado nos últimos anos, argumentando que os cortes que deveriam ser temporários, tornaram-se permanentes.

Nesse sentido, Azevedo (2006) registra a incoerência dos formuladores do Plano Real que, embora criticassem a política de contingenciamento sobre despesas de custeio e investimentos, reconhecendo que tal prática introduzia diversas distorções no processo orçamentário, principalmente a perda da transparência, mantiveram-na ativa na primeira fase do Plano Real, e promoveram sua institucionalização por meio da LRF.

Protásio, Bugarin, M. S. e Bugarin, M. N. S. (2004) destacam a ineficácia do artifício de represamento dos recursos ao longo do ano, e sua liberação perto de se encerrar o exercício, como forma de obter ganhos para o governo, diante de

um quadro monetário estável, com baixos índices de inflação.

Por outro lado, os mesmos autores chamam atenção para as distorções que a utilização do mecanismo impõe à qualidade dos gastos públicos. Partindo do fato de que os valores estimados de execução das despesas das UG's tomam como base os valores históricos dos últimos três anos, Protásio, Bugarin, M. S. e Bugarin, M. N. S. (2004) exploram de forma interessante a metodologia e a lógica presente no processo de elaboração e execução da proposta orçamentária. Os autores veem no procedimento de estimativas com base nos valores históricos da execução, associado à aversão dos gestores aos cortes orçamentários, um estímulo a um “comportamento incremental” por parte dos órgãos, caracterizado pela manu-

tenção em suas previsões e pelo esforço de execução da totalidade dos recursos disponíveis, independente de um julgamento criterioso sobre a essencialidade do gasto.

Os autores sustentam essa percepção sobre o “comportamento incremental” com base na análise da execução mensal das despesas de custeio, investimento e inversões financeiras no período de janeiro de 1996 a setembro de 2001. Atualizando a análise feita pelos autores com base nos dados da execução financeira do Tesouro Nacional até novembro de 2007, apresentada no Gráfico 1, confirma-se a clara tendência de concentração nos últimos meses do ano, notadamente no mês de dezembro.

A partir de um estudo econométrico em que testam a hipótese da existência de um com-

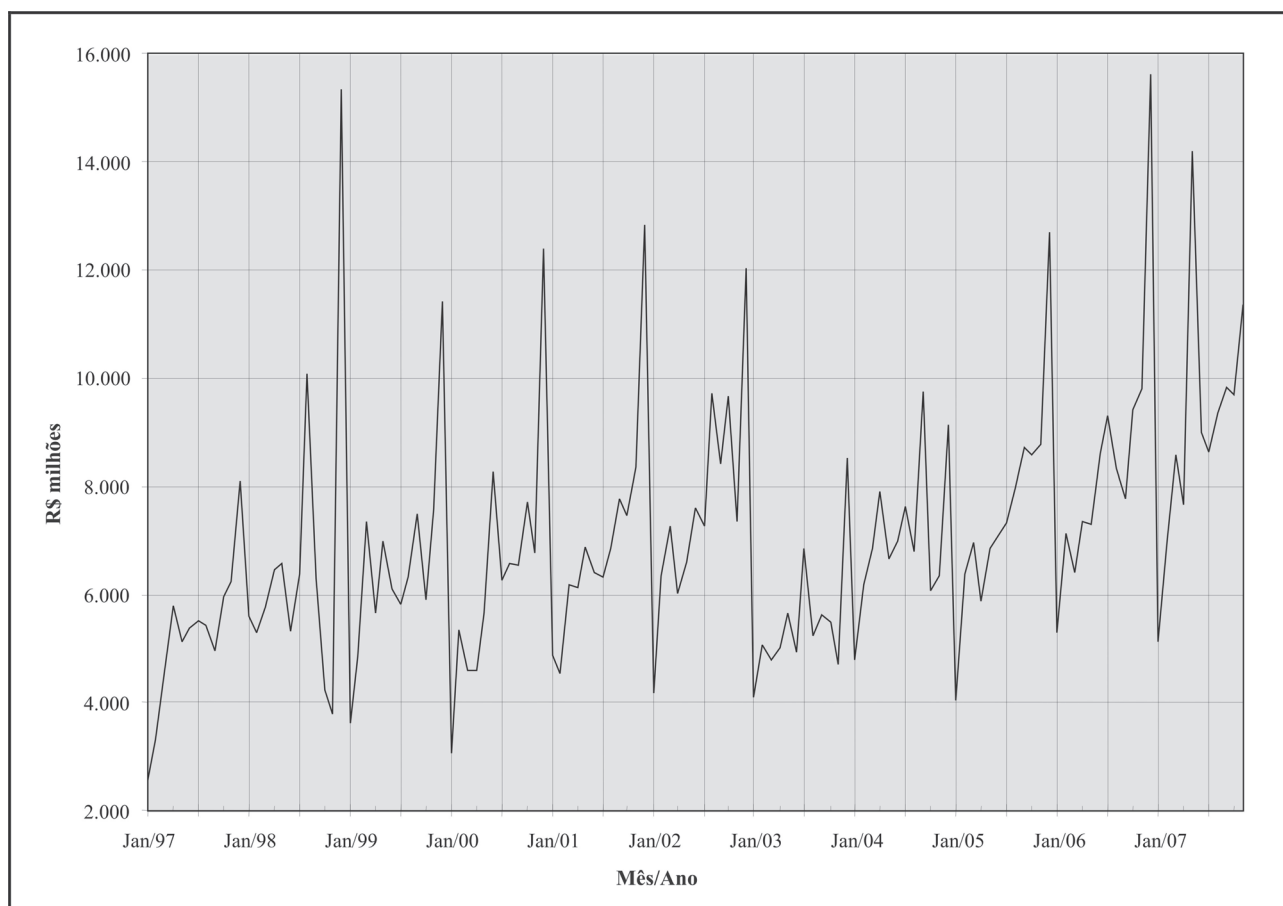


Gráfico 1 – Execução financeira do Tesouro Nacional com despesas de custeio e investimento, Jan 1997 – Nov 2007.

Fonte: BRASIL ([2007a]).

Nota: Valores atualizado com base no IGP-DI – dez. 2007.

portamento diferenciado na execução orçamentária no mês de dezembro, Protásio, Bugarin, M. S. e Bugarin, M. N. S. (2004) conseguem evidenciar estatisticamente um aumento significativo na execução orçamentária no último mês do ano. Os autores propõem um modelo temporário que permitisse induzir uma redução voluntária de gastos por parte dos órgãos, eliminando o “comportamento incremental”. O elemento de estímulo para essa mudança de atitude dos gestores consistiria no oferecimento de uma redução na variação dos fluxos orçamentários e financeiros ao longo dos anos seguintes.

Entretanto, os próprios autores assinalam os obstáculos para a implementação do modelo proposto, dentre os quais a falta de amparo legal para que os órgãos pudessem utilizar esses recursos economizados com uma certa discricionariedade em uma “[...] espécie de orçamento complementar”, assim como a interferência política. Além disso, os autores reconhecem o caráter temporário inerente ao modelo proposto, na medida em que o uso abusivo vá se reduzindo e os órgãos deixem de ter incentivo a economizar, levantando dúvidas quanto à credibilidade perante os gestores, diante da perspectiva bastante razoável de que “[...] um compromisso de longo prazo do governo quanto a orçamentos futuros pode ser considerado pouco crível”. (PROTÁSIO; BUGARIN, M. S.; BUGARIN, M. N. S., 2004, p. 34-35).

2.6 Artíficos e orçamento público

O uso dos “artíficos contábeis” – *creative accounting* – pode ser identificado nas pesquisas sobre falências das empresas no setor privado desenvolvidas por Watts e Zimmerman (1990). Trata-se da manipulação dos procedimentos de contabilidade no limite da legitimidade com objetivo de comunicar uma “imagem” mais favorável da condição econômico-financeira da organização ao mercado, configurando-se em *earnings management*.

Em pesquisas sobre orçamento público esse tema é explorado por autores como Milesi-Ferretti (2000) e Hagen e Wolff (2006) que aler-

tam para o efeito indutor causado pela imposição de regras orçamentárias. A utilização de artifícios contábeis ou, na nomenclatura adotada pelos autores, contabilidade criativa – *creative accounting*, como recurso utilizado pelos governos para contornar limites estabelecidos, comprometendo um dos principais objetivos das próprias regras: a transparência. E essa pesquisa assume o pressuposto que existe relação entre o contingenciamento do orçamento e o uso de artifícios pelos gestores das UG’s a ser comprovada pela pesquisa empírica, ampliando o conceito de artíficos contábeis para qualquer forma de ação do gestor público, não apenas contábil e no limite da legitimidade, que vise a assegurar o uso dos recursos previstos no orçamento.

Esse comportamento pode ser associado ao principal foco, senão de críticas, pelo menos de preocupações, observado na literatura. A tendência pró-cíclica da política no curto-prazo (HERRERA; BLANCO, 2006a, 2006b), e a concentração do esforço fiscal dos países emergentes em despesas relacionadas a investimentos em infraestrutura. Essa tendência fica clara a partir da lógica defendida nos organismos internacionais, descrita por Lopreato (2004).

Ocorre que, em vez de alcançar o círculo virtuoso descrito pelo autor, o país pode cair na denominada “[...] armadilha criada em torno da política fiscal” (LOPREATO, 2004, p. 142), isto é, o país estabelece uma meta de superávit primário. Em função da rigidez orçamentária, da rede de proteção legal e do desgaste político imediato, o governo acaba concentrando o esforço fiscal nos gastos com investimentos. Essa redução compromete direta e indiretamente o nível de atividade econômica, refletindo negativamente na relação dívida/PIB. Essa piora afeta a confiança do investidor na sustentabilidade da dívida e é traduzida pela elevação do risco-país. Para manter o equilíbrio do balanço de pagamentos, por meio da atração de capital externo, as taxas de juros são elevadas, pressionando o custo do financiamento e aumentando o estoque da dívida, o que compromete ainda mais a relação dívida/PIB. Para fazer frente a esse cenário, o governo é forçado a aumentar ainda mais a meta de superávit primário, fechando

o ciclo vicioso. (SERVEN; IRWIN; EASTERLY, 2007). Lopreato (2004) enfatiza ainda que esses efeitos são agravados por uma variável exógena, representada pelos “humores” da economia mundial, com impactos diretos sobre o risco-país, e indiretos sobre o câmbio e sobre a taxa de juros.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Trata-se de uma pesquisa descritiva e qualitativa. Para alcançar os seus objetivos foram utilizados procedimentos técnicos de análise de registros públicos, consistindo de uma pesquisa documental sobre as determinações exaradas pelo TCU nos julgamentos das Tomadas e Prestações de Contas das UG. A técnica escolhida é a de análise de conteúdo.

Optou-se pela técnica de análise categorial, sintetizado por Bardin (2004, p. 147) como um processo de divisão do texto em unidades de registro, seguido da categorização desses elementos em agrupamentos análogos, segundo critérios previamente definidos. Estruturou-se o planejamento da pesquisa, organizado em torno de três polos cronológicos: a pré-análise; a exploração do material; e o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

3.1 Escolha dos documentos

A fase de pré-análise, logicamente, está fortemente associada à etapa de revisão da biblio-

grafia e de construção do referencial teórico. No caso da presente pesquisa, a escolha dos documentos que serviram como fonte de estudo precedeu à escolha da técnica.

Seria até concebível atribuir às determinações contidas nos julgamentos do TCU o nível de fonte primária, como sugerido por Cooper e Schindler (2003), uma vez que representam uma opinião ou posição oficial sobre a gestão dos administradores.

Entretanto, a classificação como fonte secundária parece mais apropriada tendo em vista o regramento e a sistemática vigentes, que impõem um significativo distanciamento entre o dado bruto que, no caso, corresponde a um ato de gestão, e o pronunciamento final do TCU sob a forma de uma determinação. Esse pronunciamento, por sua vez, usa como fonte diversos níveis preliminares de interpretações, também oficiais, desses dados primários, feitas por diferentes atores, sinteticamente representadas no Quadro 2.

Feita a escolha do universo de documentos que seriam submetidos à análise de conteúdo, coube estabelecer o que Bardin (2004, p. 90) denomina de *corpus*, entendido como “[...] o conjunto dos documentos tidos em conta para serem submetidos aos procedimentos analíticos”. A análise crítica sobre as escolhas, os critérios e procedimentos adotados nesta pesquisa visando ao atendimento das principais regras relacionadas por Bardin (2004) para a demarcação do *corpus* são sintetizados no Quadro 3.

O levantamento dos dados nacionais revelou a existência de 2.359 UG's que prestam con-

Nível de interpretação prévia e respectivos atores	Base legal / Normativa
Relatório de auditoria de gestão elaborado por equipe técnica do órgão de controle interno.	Lei 8.443/1992 – art. 9º III (BRASIL, 1992) e art. 50º II / Instrução Normativa TCU 47/2004 – art. 14º VI a VIII e § 1º. (BRASIL, 2004)
Certificado de auditoria emitido por dirigente do órgão de controle interno da unidade de jurisdição da UG.	
Parecer conclusivo do dirigente do órgão central de controle interno.	
Conclusões do técnico do tribunal responsável pela análise do processo.	Lei 8.443/1992 – art. 1º § 3º (BRASIL, 1992) /
Parecer das chefias da unidade técnica do Tribunal.	Resolução TCU 155/2002 (Regimento Interno) – art. 69º I. (BRASIL, 2002)
Parecer do Ministério Público junto ao Tribunal.	
Relatório do Ministro-Relator.	
Decisões do Tribunal ou de suas Câmaras.	

Quadro 2 – Níveis de interpretação dos atos de gestão, prévios e essenciais às deliberações do TCU

Fonte: dos autores.

Regra	Crítérios e procedimentos
Pertinência	O destaque dado pela LRF à atuação dos tribunais de contas e o reconhecimento dessa importância pela literatura.
Representatividade	Amostra não-probabilística, compreendendo os julgamentos sobre as contas das UG localizadas no Estado de São Paulo, tomados desde o primeiro ano de vigência da LRF em 2001 até as contas submetidas em 2007, relativas ao exercício 2006.
Não-seletividade	Coube excluir-se as determinações direcionadas aos Serviços Sociais Autônomos, por gerirem recursos próprios, de natureza parafiscal, que não transitam pelo Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, e, portanto, não estão sujeitos às regras de contingenciamento. Da mesma forma, optou-se por excluir da população de interesse as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Mesmo que fosse possível levantar com razoável precisão as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista contempladas com recursos ordinários do orçamento da União, a inclusão dessas unidades na população poderia introduzir um risco de viés nos resultados. Isso porque dificilmente seria possível distinguir as determinações do TCU relacionadas à execução de despesas com recursos próprios dessas Unidades daquelas financiadas com recursos do Tesouro.
Exaustividade	Partiu-se do levantamento dos números de identificação dos processos de contas dos exercícios de 2001 a 2006 de cada UG, por meio da ferramenta de consulta à jurisprudência do TCU. As ocorrências de eventuais processos não localizados de uma determinada UG foram correlacionadas à apresentação das contas de forma consolidada ou agregada, conforme estabelecido pelo TCU nas decisões normativas anuais que especificam as unidades jurisdicionadas e a respectiva forma de organização dos processos de contas. Uma vez confirmada a apresentação das contas sob uma dessas modalidades, buscaram-se as determinações específicas destinadas à UG nos processos de contas da respectiva unidade consolidadora ou agregadora.
Homogeneidade	As determinações consistem de mensagens em forma textual, nas quais o TCU atua como emissor e as UG como receptores principais. Eventualmente, podem ser direcionadas determinações específicas aos órgãos superiores hierárquicos das UG, aos órgãos de controle interno, e às secretarias do próprio Tribunal. Regra geral, as características linguísticas e estilísticas observadas na redação das determinações do TCU apresentam rigor técnico e jurídico e empregam a forma verbal imperativa.

Quadro 3 – Critérios e procedimentos para atendimento às regras para escolha dos documentos.

Fonte: dos autores.

tas ao TCU, das quais 70% são unidades da Administração Direta, e 92% pertencem ao Poder Executivo. Os quantitativos que puderam ser levantados relativos ao Estado de São Paulo apontaram existência de um total de 132 UG's em funcionamento e que prestam contas ao Tribunal. Um comparativo da distribuição nacional e do Estado de São Paulo por natureza jurídica das UG's e esfera de poder a qual estão vinculadas é apresentado na Tabela 1.

Considerando os critérios e procedimentos adotados, tem-se que a população de interesse desta pesquisa ficou limitada às 119 UG's da Administração Direta, Autárquica e Fundacional.

3.2 Formulação das hipóteses e dos objetivos

A proposta da referida pesquisa adota uma abordagem metodológica hipotética-dedutiva, aplicando-se procedimentos de exploração, descritos por Bardin (2004) como aqueles correspon-

dores às técnicas "sistemáticas" e que permitem apreender as ligações entre as diferentes variáveis a partir dos próprios textos.

Com base no referencial teórico, entende-se que o contingenciamento repercute na gestão sob a forma de artifícios adotados pelos gestores visando a viabilizar a execução orçamentária integral dos créditos autorizados. Artifícios estes que afrontam os princípios contábeis, financeiros e de contratações públicas, por exemplo, a classificação de item de despesa executada em GND inconsistente com a realidade, a inscrição irregular de despesas em Restos a pagar, a utilização de instrumento de convênio quando de fato se está diante de um contrato, o fracionamento de despesas para permitir o enquadramento em modalidade de licitação mais célere, ou mesmo sua dispensa.

Esse modelo de representação dos reflexos aliado à abordagem metodológica proposta neste estudo a partir dos julgamentos do TCU sobre as Tomadas e Prestações de Contas anuais apresentadas pelos gestores permitiu que a questão de

Tabela 1 – Quantitativo de unidades jurisdicionadas ao TCU, em funcionamento, que prestam contas anuais, segundo esfera de poder e natureza jurídica, base nacional e Estado de São Paulo.

Natureza jurídica	Poder*	Nacional				São Paulo					
		MP	PE	PJ	PL	Total	MP	PE	PJ	PL	Total
Administração direta		65	1.487	106	5	1.663	4	103	6	-	113
Autarquia		-	145	-	-	145	-	3	-	-	3
Economia mista		-	128	-	-	128	-	2	-	-	2
Empresa pública		-	53	-	-	53	-	2	-	-	2
Entidade privada		-	7	-	-	7	-	-	-	-	-
Fundação		-	61	-	-	61	-	3	-	-	3
Fundo		-	63	-	4	67	-	-	-	-	-
Fundo de investimento		-	3	-	-	3	-	-	-	-	-
Órgão autônomo		-	1	-	-	1	-	-	-	-	-
Serviço social autônomo		-	231	-	-	231	-	9	-	-	9
Total geral		65	2.179	106	9	2.359	4	122	6	-	132

Fonte: BRASIL (2007b).

* Poderes: MP – Ministério Público; PE – Poder Executivo; PJ – Poder Judiciário; PL – Poder Legislativo.

pesquisa fosse desdobrada em questões investigativas, às quais se atribuiu hipóteses nulas, descritas no Quadro 4.

3.3 Variáveis, índices e indicadores de mensuração

Na sequência do processo de pré-análise, Bardin (2004) sugere que se faça a seleção dos índices que serão extraídos do texto, e que se estabeleça a forma em que eles serão sistematicamente organizados e traduzidos em indicadores, necessariamente associados ao teste das hipóteses, nos estudos em que as mesmas sejam previamente formuladas.

Nas duas hipóteses propostas na presente pesquisa, há a presença de uma variável comum:

os “artífícios adotados pelos gestores”, que se passa a nomear ArtifGest. A variável ArtifGest cumpre o papel de variável independente, mensurada em escala nominal, correspondente às diversas categorias de artífícios que o processo de análise de conteúdo dos textos permitiu revelar.

A variável dependente presente no modelo que se pretendeu testar é a área de gestão, que se passa a denominar AreaGest. Corresponde aos agrupamentos tradicionalmente referenciados na literatura, e também reconhecidos pelo TCU nas decisões normativas anuais que regulamentam o processo de Tomada e Prestação de Contas das unidades jurisdicionadas, podendo assumir os seguintes valores em uma escala nominal: 1 – Operacional; 2 – Orçamentária; 3 – Financeira; 4 – Patrimonial; 5 – Recursos Humanos;

Questão investigativa	Hipótese nula do modelo
1 – É possível tipificar os artífícios por área de gestão?	H_0 : Não há variação nos artífícios, portanto não é possível tipificá-los por área de gestão.
2 – A frequência de incidência dos artífícios é a mesma, na comparação entre as áreas de gestão orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal, de suprimento de bens e serviços, e operacional?	H_0 : Não há variação na incidência dos artífícios entre as áreas de gestão, atingindo indistintamente as áreas: orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal, de suprimento de bens e serviços, e operacional.

Quadro 4 – Questões investigativas e hipóteses nulas correspondentes propostas na pesquisa.

Fonte: dos autores.

6 – Suprimento de Bens e Serviços; 7 – Controle; 9 – Impossível Avaliar.

Esses valores foram atribuídos à variável AreaGest a partir do reconhecimento em cada determinação da variável ArtifGest, com base na classificação de correspondência das categorias de artifícios nas áreas de gestão, apurada no processo de análise de conteúdo.

A Presença potencial do contingenciamento, que se passa a designar a variável independente PresPotCont em conjunto com a variável ArtifGest, figura na segunda hipótese, e foi também inferida a partir da aplicação da técnica sobre cada ocorrência de categoria de artifícios adotados pelos gestores identificada no processo de análise de conteúdo. O índice adotado para inferir a relação com o contingenciamento foi a co-ocorrência dos artifícios adotados com o tema contingencia-

mento. Esse, quando presente de forma expressa ou latente nas condicionantes que delimitavam o contexto da determinação analisada. A alternativa adotada nesta pesquisa foi tentar estabelecer, inicialmente, uma escala ordinal de mensuração que refletisse a variação no grau de certeza da inferência feita sobre a relação com o contingenciamento. Dessa forma, propôs-se a seguinte classificação: 1 – Inexiste possibilidade de relação com o contingenciamento; 2 – Possibilidade de relação com o contingenciamento fraco; 3 – Possibilidade de relação com o contingenciamento razoável; 4 – Possibilidade de relação com o contingenciamento forte; 5 – Relação expressa com o contingenciamento; 9 – Impossível Avaliar.

Para o teste da segunda hipótese a variável PresPotCont foi tomada como variável independente, podendo assumir um valor que refletisse

Sequência	Unidade de registro	Objetivo
1ª	Objetos dos verbos que expressam os comandos que visam a coibir as condutas reprovadas e dos verbos que expressam os comandos que impõe uma ação induzindo à conduta desejada.	Identificar as primeiras palavras-chave que serviriam para identificar as categorias de artifícios adotados pelos gestores, relacionadas à variável ArtifGest.
2ª	Palavra “contingenciamento”.	Identificar a presença expressa do tema nos textos das determinações, atribuindo-se à variável PresPotCont a classificação: 5 – Relação expressa com o contingenciamento.
3ª	Objetos ou referentes associados à definição operacional do conceito de contingenciamento, a saber: limite de empenho, limite de movimentação financeira, programação financeira, restrição orçamentária, liberação de recursos, LRF, liquidação da despesa, restos a pagar, pagamento de multa e juros, dispensa e inexigibilidade de licitação, fracionamento de despesa, Fundação de Apoio, e convênio.	Identificar a presença do tema nos textos das determinações, com uma forte possibilidade de relação com o contingenciamento, atribuindo-se à variável PresPotCont a classificação: 4 – Relação forte com o contingenciamento.
4ª	Condicionantes presentes na determinação.	Os resultados obtidos de co-ocorrência, relacionando expressa ou fortemente os artifícios ao contingenciamento, serviram para reconhecer categorias que, mesmo isoladamente, sem a referência expressa ao contingenciamento, dependendo do nível de semelhança da descrição do contexto retratado nas condicionantes presentes na determinação, serviriam como um forte, ou, pelo menos, razoável indicador da possibilidade de relação com o contingenciamento. PresPotCont: 4 – Relação com o contingenciamento forte ou ou 3 – razoável.
5ª	Unidade de contexto – determinação como um todo.	Confirmar a inexistência de possibilidade de relação com o contingenciamento. PresPotCont: 1 – Inexiste possibilidade de relação com o contingenciamento.
	Resíduo.	PresPotCont: 2 – Relação com o contingenciamento fraca.

Quadro 5 – Planejamento da sequência de exploração dos textos e critérios de classificação da presença potencial do contingenciamento.

Fonte: dos autores.

pelo menos uma razoável relação com o contingenciamento, dentro da escala de mensuração proposta. Assim, se juntou à variável independente ArtifGest na busca de uma relação de dependência com a variável ÁreaGest. Portanto, a variável AreaGest é a variável dependente, sendo as variáveis ArtifGest e PresPotCont as variáveis independentes. Considerando as escalas de mensuração das variáveis, os indicadores naturais para análise dos resultados foram à frequência absoluta e relativa das observações.

3.4 Instruções de registro de codificação

Encerrada a fase da pré-análise, partiu-se para a organização da codificação, que compreendeu três escolhas: as regras de recorte do texto; as regras de contagem ou enumeração; as regras de classificação e agregação das categorias. (BARDIN, 2004).

Entende-se por Unidade de Registro “[...] a unidade de significação a codificar e corresponde ao segmento de conteúdo a considerar como unidade de base, visando à categorização e a contagem frequencial.” (BARDIN, 2004, p. 98).

A análise sobre cada uma das determinações foi feita percorrendo-se uma sequência de leituras dos textos, focando unidades de registro com o objetivo de identificar e processar a classi-

ficação das categorias de artífícios e a respectiva possibilidade de associação com a presença potencial do contingenciamento, cujos passos estão sintetizados no Quadro 5.

A cada nova versão da análise dos textos, as categorias de artífícios adotados pelos gestores foram sofrendo um processo de depuração e refinamento na sua classificação e capacidade de reagrupamento, a partir das observações de co-ocorrências com o tema.

As regras de contagem ou enumeração e as regras de classificação e agregação das categorias aplicadas na pesquisa são descritas no Quadro 6.

3.5 Coleta e exploração dos dados

A coleta de dados foi realizada entre 13/02 e 23/03/2008. Foram pesquisados 705 registros de processos de contas submetidos ao TCU pelos administradores das UG localizadas no Estado de São Paulo, relativos à gestão dos exercícios de 2001 a 2006.

Como parte da depuração da base de dados de determinações, na primeira avaliação dos textos, foram identificados 417 processos de contas sem registro de determinações no período examinado, e expurgados 26 registros que apresentavam exclusivamente informações ou comandos direcionados às próprias Secretarias do TCU, sem que eles pudes-

Regra	Critérios e procedimentos
Contagem ou enumeração	Restringiu-se às ocorrências de presença dos respectivos elementos nos registros. Optou-se por tomar as frequências simples como regra de contagem das categorias. A medida de co-ocorrência está presente como elemento de orientação das operações lógicas que organizaram o processo. Isso se dá de duas formas: a primeira é de natureza associativa em que a co-ocorrência se dá de forma expressa; a outra forma tem a natureza de equivalência. As frequências individuais de cada categoria observadas em uma determinação compuseram uma única unidade de ocorrência para fins de inferência da variável PresPotCont. As regras de enumeração que incorporam medidas de intensidade, de ordem e de direção não se ajustam aos dados e aos propósitos da pesquisa.
Classificação e agregação das categorias	Processo de classificação analógica e progressiva dos elementos – procedimento por “milha”. (BARDIN, 2004). Essa opção se justifica em razão da liberdade e do espaço oferecido para apreensão de novas categorias, e para evitar um possível viés na classificação artificial dos elementos em um conjunto preconcebido de categorias. A estratégia proposta partiu de uma classificação mais genérica, tomando por base palavras-chave. Ao longo do processo, esses grupamentos genéricos deveriam ser desmembrados em categorias que contivessem um maior detalhamento. O limite para esse nível de detalhamento estava relacionado a uma preocupação subjacente, que consistia na possibilidade de classificação dessas categorias nas áreas de gestão, livre do risco de ambiguidades.

Quadro 6 – Critérios e procedimentos para atendimento às regras de contagem, classificação e agregação das categorias

Fonte: dos autores.

sem ser relacionados a artifícios adotados pelos administradores.

Considerando as escalas de mensuração das variáveis e o tipo de relação que se buscava avaliar nas hipóteses, naturalmente, os testes recaíram sobre medidas de associação não-paramétricas do tipo Qui-quadrado.

4 RESULTADOS

A análise descritiva dos processos pesquisados revelou um total de 417 processos de contas sem registro de determinações no período examinado. A maior parcela dessas ocorrências (52%) recaiu sobre julgamentos pela regularidade das contas com quitação plena dos responsáveis, predominando esse tipo de julgamento sobre UG's que apresentam processos de Tomada de Contas Simplificada.

Igualmente representativa era a parcela de registros de UG's com processos pendentes de julgamento (46%), cuja contribuição principal deveu-se aos processos apresentados de forma consolidada.

É interessante também observar a presença de registros, mesmo que insignificantes (2%), de UG's com processos de contas julgados com ressalva, mas sem conter determinação específica para os responsáveis.

Também, como parte da depuração da base de dados de determinações, na primeira avaliação dos textos, 26 registros apresentavam exclusivamente informações ou comandos direcionados às próprias Secretarias do TCU, sem que eles pudessem ser relacionados a artifícios. Esses registros foram excluídos para fins de processamento das novas rodadas de avaliação dos textos das determinações.

O resultado da primeira avaliação dos textos permitiu a identificação de um total de 176 categorias de artifícios, direcionadas principalmente às próprias UG's.

4.1 Os artifícios adotados pelos gestores e a presença potencial do contingenciamento

Na segunda abordagem dos textos das determinações, conforme planejamento da pesquisa, foi feita a busca da palavra “contingenciamento”.

Não foram localizadas ocorrências que permitissem identificar a presença expressa do tema nos textos das determinações. Por conseguinte, não foi atribuída à variável PresPotCont a classificação 5 – Relação expressa com o contingenciamento – em nenhum dos registros.

As categorias de artifícios também foram combinadas em grupos representativos dentro das áreas de gestão correspondentes, de forma a viabilizar o teste de associação entre as variáveis do modelo. Os grupos de categorias de artifícios resultantes, e o respectivo grau de associação com a possível presença do contingenciamento, são apresentados na Tabela 2.

A análise descritiva dos resultados evidencia uma possibilidade bem mais marcante de associação com o contingenciamento, notadamente nos grupos de categorias: “Convênio”, “Licitação Dispensa, Inexigibilidade, Convite, Fracionamento e Direcionamento” e “Restos a Pagar, Empenho, Liquidação, Descentralização orçamentária e Suprimento de Fundos”. Observa-se que o processo de análise de conteúdo das determinações permitiu identificar num grau pelo menos razoável de possibilidade de associação com o contingenciamento 20% das ocorrências observadas nas categorias de artifícios.

Essas ocorrências estão concentradas em doze das cento e sessenta e seis categorias de artifícios classificadas. Dentro do grupo de categorias de “Convênio” destacaram-se as contribuições das categorias “Convênio Finalidade” e “Convênio Prestação de contas”. Já no grupo “Licitação Dispensa, Inexigibilidade, Convite, Fracionamento e Direcionamento” a contribuição mais importante recaiu sobre as categorias “Licitação Dispensa”, “Licitação Dispensa Fundação de Apoio”, “Licitação Fracionamento” e “Licitação Suprimento de Fundos”. Por fim, no grupo de categorias “Restos a Pagar, Empenho, Liquidação, Descentralização orçamentária e Suprimento de Fundos” a maior relevância no resultado ficou por conta das categorias “Despesa Liquidação”, “Empenho Modalidade”, “Restos a Pagar Execução” e “Suprimento de Fundos”.

O processo de categorização foi concluído, percorrendo-se um total de 344 determinações relacionadas aos processos de contas de 43 UG's, resultando ao final na classificação de 561 registros de Artifícios, fortemente concentrados

Tabela 2 – Frequência observada e esperada de artifícios adotados pelos gestores nas determinações dos processos de contas submetidos ao TCU pelas UG's, exaradas até Fev – Mar 2008, segundo grupo de categorias, e grau de associação com a presença potencial do contingenciamento, estado de São Paulo, exercícios 2001-2006.

Grupo de categoria	Presença potencial do contingenciamento			Esperado	
	Inexistente e fraca	Razoável e forte	Total	Inexistente e fraca	Razoável e forte
Almoxarifado, bens móveis, imóveis e inventário	43	-	43	34,34	8,66
Contrato cláusulas, execução e fiscalização	21	5	26	20,76	5,24
Contrato formalização	32	-	32	25,55	6,45
Controles internos	26	1	27	21,56	5,44
Convênio	10	15	25	19,96	5,04
Despesa classificação e processamento	22	7	29	23,16	5,84
Diárias	35	-	35	27,95	7,05
Folha de pagamento	36	-	36	28,75	7,25
Licitação dispensa, inexigibilidade, convite, fracionamento e direcionamento	16	38	54	43,12	10,88
Licitação formalização e procedimentos	46	2	48	38,33	9,67
Planejamento e desempenho Operacional	28	1	29	23,16	5,84
Processo formalização e instrução	21	6	27	21,56	5,44
Quadro de pessoal, registro de atos, jornada de trabalho, terceirização e treinamento	61	-	61	48,71	12,29
Restos a pagar, empenho, liquidação, descentralização orçamentária e suprimento de fundos	7	38	45	35,94	9,06
Tomada e prestação de contas anual	44	-	44	35,14	8,86
Total	448	113	561	448	113

Fonte: dos autores.

nos exercício de 2001 a 2004, conforme sintetizado na Tabela 3.

4.2 As áreas de gestão comprometidas pelos artifícios associados à possibilidade de presença do contingenciamento

A aplicação do teste do Qui-quadrado e a análise dos resultados sobre os escores das catego-

rias de artifícios adotados pelos gestores, agrupadas por área de gestão, exigiu o reagrupamento em categorias mais amplas, em razão das frequências esperadas, calculadas matematicamente, resultarem em valores menores que um. O cálculo matemático das frequências esperadas E_i , para cada célula, foi feito na forma convencional tomando-se o produto do total da linha k pelo total da coluna i em relação ao total geral dos escores válidos.

Tabela 3 – Frequência de categorias de Artíficos por Área de Gestão presentes nas determinações sobre os processos de contas submetidos ao TCU pelas UG's, em Fev – Mar 2008, Estado de São Paulo, exercícios 2001-2006.

Área de gestão	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Total geral
Controle	19	15	21	16	2	1	74
Financeira	20	14	11	10	1	1	57
Impossível avaliar	-	-	-	-	-	-	1
Operacional	7	-	13	7	2	-	29
Orçamentária	4	4	4	9	2	-	23
Patrimonial	15	9	5	13	1	-	43
Pessoal	35	45	14	27	12	3	136
Suprimento de bens e serviços	52	44	47	41	15	-	199
Total geral	152	132	115	123	35	5	561

Fonte: dos autores.

O primeiro critério de reagrupamento dos escores consistiu na combinação dos resultados da variável PresPotCont em duas categorias. A primeira, composta pelo somatório dos escores classificados com possibilidade de relação com contingenciamento inexistente (1) e fraca (2), e a segunda pelo somatório dos escores com possibilidade razoável (3) e forte (4). Os escores cuja relação com o contingenciamento não foi possível avaliar (9) foram expurgados para fins de análise dos resultados.

Esse primeiro reagrupamento dos resultados foi suficiente para que as frequências esperadas atendessem ao critério para a aplicação do teste, com exceção das categorias agrupadas na área de gestão “Orçamentária” (2). Em razão disso, as frequências observadas da área de gestão “Orçamentária” foram agregadas às da área “Financeira”.

Os dados consolidados nas áreas de gestão das frequências das categorias de artifícios adotados pelos gestores e o respectivo grau de associação com a possível presença do contingenciamento são apresentados na Tabela 4.

A análise descritiva dos resultados já é suficiente para afastar a hipótese formulada para a primeira questão investigativa da pesquisa. Há uma clara concentração dos artifícios sobre as áreas de “Pessoal” e de “Suprimento de Bens e Serviços”

que juntas representam 60% dos artifícios classificados a partir das determinações do TCU. Por outro lado, as áreas de gestão “Orçamentária” e “Operacional” apresentaram as menores frequências observadas – 4% e 5% respectivamente. Analisando o efeito da LRF nas finanças dos estados brasileiros, Dalmonech, Texeira e Sant’anna (2011) afirmam quanto ao uso do “índice de Despesas Líquidas com Pessoal do Executivo demonstra não ser o melhor critério para avaliação de desempenho dos gestores públicos, principalmente diante da probabilidade de existir *earnings management* nas contas públicas”, ou seja, a presença de artifícios conforme identificado pela pesquisa. Quanto à área de “Suprimentos de Bens e Serviços” infere-se com base na pesquisa de Tridapalli, Fernandes e Machado (2011) que a ineficiência na gestão da cadeia de suprimentos no setor público pode estar influenciando o uso de artifícios na busca de comunicar um melhor desempenho.

Essa mesma análise, focando exclusivamente os resultados da presença potencial do contingenciamento com um nível pelo menos razoável, revela a plena concentração nas áreas de “Suprimento de Bens e Serviços”, “Financeira” e “Orçamentária”, está respondendo por 19% das ocorrências.

Tabela 4 – Frequência observada e esperada de artifícios adotados pelos gestores nas determinações dos processos de contas submetidos ao TCU pelas UG’s, exaradas até Fev – Mar 2008, segundo área de gestão, e grau de associação com a presença potencial do contingenciamento, Estado de São Paulo, exercícios 2001-2006.

Área de gestão	Presença potencial do contingenciamento			Esperado
	Inexistente e fraca	Razoável e forte	Total	Razoável e forte
Controle	73 16%	1 1%	74 13%	14,91
Financeira e orçamentária	35 8%	45 40%	80 14%	16,11
Operacional	28 6%	1 1%	29 5%	5,84
Patrimonial	43 10%	– 0%	43 8%	8,66
Pessoal	136 30%	– 0%	136 24%	27,39
Suprimento de bens e serviços	133 30%	66 58%	199 35%	40,08
Total geral	448 100%	113 100%	561 100%	113

Fonte: dos autores.

Isso porque a concentração do esforço fiscal sobre despesas discricionárias do governo com inversões financeiras, investimentos e demais despesas correntes, normalmente submetidas a procedimentos licitatórios, determina a margem de manobra dos gestores para a adoção de artifícios sobre a área de “Suprimento de Bens e Serviços”. Por seu turno, o caráter permanente do mecanismo e o estímulo ao “comportamento incremental” por parte dos órgãos contribuem para a adoção dos artifícios sobre as áreas “Orçamentária” e “Financeira”, particularmente sobre a inscrição e execução dos Restos a Pagar. Seria natural esperar que um gestor abrisse mão de uma autorização orçamentária em final de exercício mesmo reconhecendo a impossibilidade de cumprir os prazos necessários para operacionalizar de forma adequada os procedimentos licitatórios? Não parece razoável.

É esse conflito que leva os gestores a adotarem artifícios como forma de manter os recursos liberados sob a administração da unidade, resultando em práticas que se contrapõe aos princípios contábeis, financeiros e das contratações no serviço público, muitas vezes com a anuência e estimulados pelos órgãos de supervisão ministerial.

O teste de aderência do Qui-quadrado comparando os escores observados da presença potencial do contingenciamento de razoável a forte com as frequências esperadas calculadas matematicamente, para um nível de significância de 5% ($\alpha = 0,05$), foi significativo (valor-p < 0,0001 e estatística de teste de $\chi^2 = 121,609$).

Dessa forma, pode-se afastar a segunda hipótese de que não há variação na incidência dos artifícios entre as áreas de gestão. De fato as variações existem e apontam para a concentração dos reflexos associados ao esforço fiscal por meio do contingenciamento sobre a área de “Suprimento de Bens e Serviços” e a não incidência sobre a área de “Pessoal”. Tal resultado confirma a descrição do mecanismo feita por Albuquerque, Medeiros e Silva (2006), na medida em que reflete a maior incidência do contingenciamento sobre despesas dos GND de Inversões Financeiras, Investimentos e Demais Despesas Correntes. Além disso, é consistente com as críticas apresentadas por Azevedo (2006),

Protásio, Bugarin, M. S. e Bugarin, M. N. S. (2004) quanto ao caráter permanente que a utilização do mecanismo tem tomado nos últimos anos.

5 CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi verificar os reflexos do contingenciamento da União sobre a gestão das UG's, a partir dos artifícios adotados por seus gestores. Especificamente, buscou identificar os artifícios adotados pelos gestores a partir da análise de conteúdo das determinações presentes nos julgamentos das Tomadas e Prestações de Contas das UG's localizadas no Estado de São Paulo, associando-os à possível presença do contingenciamento, e aferir variações na incidência das ocorrências segundo a classificação dos artifícios por área de gestão.

Não obstante o reconhecimento das limitações impostas à pesquisa, é possível afirmar que os resultados atenderam ao objetivo pretendido. Isso porque a análise dos registros das determinações contidas nas deliberações do TCU relativas aos processos de Tomada e Prestações de Contas anuais dos administradores permitiu identificar e classificar os artifícios presentes nas determinações por área de gestão, e associá-los à possibilidade da presença do contingenciamento.

Quanto ao primeiro objetivo específico, reconhecer os artifícios adotados pelos gestores e tipificá-los por área de gestão, a pesquisa identificou cento e setenta e seis categorias de artifícios, mas que havia concentração da associação de contingenciamento com os artifícios em doze categorias, com destaque para as seguintes categorias: grupo “Convênio” – “Convênio Finalidade” e “Convênio Prestação de contas”; grupo “Licitação Dispensa, Inexigibilidade, Convite, Fracionamento e Direcionamento” – “Licitação Dispensa”, “Licitação Dispensa Fundação de Apoio”, “Licitação Fracionamento” e “Licitação Suprimento de Fundos”; e grupo “Restos a Pagar, Empenho, Liquidação, Descentralização orçamentária e Suprimento de Fundos” – “Despesa Liquidação”, “Empenho Modalidade”, “Restos a Pagar Execução” e “Suprimento de Fundos”. Esses artifícios foram tipifi-

cados por área de gestão, a saber: controle, financeira e orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e suprimentos de bens e serviços.

Em relação ao objetivo de aferir variações nas áreas de gestão dessas ocorrências de categorias associadas à possibilidade da presença do contingenciamento, os resultados demonstraram que há variação na incidência dos artifícios entre as áreas de gestão, transparecendo a concentração dos artifícios sobre as áreas de gestão de “Pessoal” e “Suprimento de Bens e Serviços”, enquanto as áreas de gestão “Orçamentária” e “Operacional” apresentaram as menores frequências observadas. Entretanto, quando analisados exclusivamente os resultados das ocorrências associadas à presença potencial do contingenciamento com um nível pelo menos razoável de possibilidade, a concentração transparece nas áreas de “Suprimento de Bens e Serviços”, “Financeira” e “Orçamentária”, o que é consistente com o diagnóstico encontrado na literatura.

Para associar e responder à questão de pesquisa sobre os reflexos do contingenciamento na gestão das UG's ao uso de artifícios, ela foi desdobrada em duas questões e a pesquisa permitiu sustentar os resultados descritos a seguir, a saber: 1ª. Questão – É possível tipificar os artifícios por área de gestão? Assumiu-se H_0 : Não há variação nos artifícios, portanto não é possível tipificá-los por área de gestão. A classificação por área de gestão foi processada ao longo do processo de análise de conteúdo das determinações e categorização. Do total de 561 ocorrências de categorias de artifícios, a análise descritiva demonstrou a concentração dos artifícios sobre as áreas de gestão de “Pessoal” e “Suprimento de Bens e Serviços”, enquanto as áreas de gestão “Orçamentária” e “Operacional” apresentaram as menores frequências observadas. Portanto, a hipótese nula foi rejeitada; 2ª. Questão – A frequência de incidência dos artifícios é a mesma, na comparação entre as áreas de gestão orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal, de suprimento de bens e serviços, e operacional? Assumiu-se H_0 : Não há variação na incidência dos artifícios entre as áreas de gestão, atingindo indistintamente as áreas: orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal, de suprimento

de bens e serviços, e operacional. Para um total de 113 ocorrências de categorias de artifícios associadas à presença potencial do contingenciamento com um nível pelo menos razoável de possibilidade, a concentração das frequências transparece nas áreas de “Suprimento de Bens e Serviços”, “Financeira” e “Orçamentária”. O teste de aderência do Qui-quadrado foi significativo. Portanto, hipótese nula foi refutada.

Apesar de contribuir efetivamente para o cumprimento das metas de superávit primário, as conclusões sobre os resultados dos testes evidenciam que as distorções ou excessos na aplicação do mecanismo de contingenciamento brasileiro têm um efeito negativo na administração das UG's do governo federal. Efeito que compromete a qualidade do gasto público e se contrapõe ao objetivo de busca por maior eficiência, na medida em que impõe um fluxo de caixa irregular e inseguro que compromete o planejamento operacional.

Sob a perspectiva dos controles internos da gestão, os artifícios representam fragilidades que, se num primeiro momento podem estar fundados em motivos razoáveis e não necessariamente importar prejuízos à gestão dos recursos públicos, em outro, podem resultar em desperdícios ou servir como instrumentos para desvios, fraudes e corrupção.

Desta forma, tal estudo contribuiu com o entendimento do efeito do contingenciamento na eficiência da gestão pública por meio do relacionamento entre esse mecanismo previsto na LRF e o uso de artifícios pelos gestores das UG's localizado nos julgamentos dos processos de contas atuais das UG's realizados pelo TCU.

Cabe ressaltar os limites inerentes à fonte da pesquisa, na medida em que a associação das categorias de artifícios identificadas nas determinações foi feita expressamente sobre a “possibilidade da presença do contingenciamento”. Nesse sentido, caberia confirmar os resultados alcançados por meio de pesquisas futuras que propusessem evidenciar efetivamente o contingenciamento, tomando os dados da execução orçamentária e financeira da UG.

Alternativa interessante de pesquisa, sob a forma de estudo de caso, seria um estudo que pro-

pusse captar os reflexos do contingenciamento na parcela do orçamento destinado a Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Uma última linha de pesquisa sugerida poderia abordar a questão do atraso observado no julgamento dos processos de contas pelo TCU, buscando aferir a aderência e defasagem entre o julgamento de contas dos administradores e o diagnóstico contido nos Relatórios e Pareceres sobre as contas do governo. Dentre as alternativas possíveis, caberia buscar o reconhecimento e as motivações por meio de entrevistas com os Ministros ou com os titulares das Secretarias do Tribunal.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. Brasília: Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.
- ANNETT, A. Enforcement and the stability and growth pact: how fiscal policy did and did not change under Europe's fiscal framework. Washington, May 2006 (IMF Working Paper; 116).
- ARAÚJO, F. C.; LOUREIRO, M. R. Por uma metodologia pluridimensional de avaliação da LRF. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 6, p. 1231-1252, nov./dez. 2005.
- AZEVEDO, B. M. **O processo orçamentário brasileiro pós 1994**. 2006. 183 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, 2006.
- BARCELOS, C. L. K. **A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de política e de gestão fiscal**. 2001. 112 f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BARROSO, R.; ROCHA, R. Is the Brazilian Fiscal Responsibility Law (LRF) really binding? evidence from state-level government. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 32., 2004, João Pessoa. **Anais...** São Paulo: ANPEC, 2004. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2004/artigos/A04A024.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2007.
- BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 mar. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 29 ago. 2007.
- _____. **Lei nº 8.443**, de 16 jul. 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 26 jan. 2008.
- _____. **Lei complementar nº 101**, de 4 maio 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal [LRF]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 27 jun. 2007.
- _____. MARE. (Ministério da Administração e Reforma do Estado). **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Imprensa Oficial, 1995.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Execução financeira do Tesouro Nacional: dados mensais realizados desde janeiro/1997**. [2007a]. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/resultado/Tabela2.xls>>. Acesso em: 19 dez. 2007.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa TCU nº 47**, de 27 de outubro 2004. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/09106012779B53F2E040010A70002903>>. Acesso em: 26 jan. 2008.

_____; _____. Resolução nº 155, de 4 dez. 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 25, n. 37. Brasília, 1992. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2211.htm>. Acesso em: 26 jan. 2008.

_____; _____. **Unidades jurisdicionadas ao TCU**. 2007b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/clientela/PesquisaPublicaOrgaoEntidade>>. Acesso em: 17 abr. 2007.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução: Luciana de Oliveira Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-74, set./out. 2008.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M. B. O impacto *ex-post* da Lei de Responsabilidade Fiscal no 101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, p. 1173-196, jul./ago. 2011.

HAGEN, J.; WOLFF, G. What do deficits tell us about debt? empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. **Journal of Banking & Finance**, Amsterdam, v. 30, n. 12, p. 3259-3279, Dec. 2006.

HAVENS, H. S. Budgeting and policy-making by the legislature in the Unites States. In: OECD. **Budget and policy making**. Paris, 1996. (SIGMA papers; n. 8). p. 167-192.

HERRERA, S.; BLANCO, F. **The quality of fiscal adjustment and the long-run growth impact of fiscal policy in Brazil**. Washington, DC., set. 2006a. (World Bank Policy Research Working Paper; n. 4004)

_____; _____. The quality of fiscal adjustment and the long-run growth impact of fiscal policy

in Brazil. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 34., 2006b, Salvador. **Anais...** São Paulo: ANPEC, 2006b. 1 CD-ROM.

HOOD, C. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.

LEITE, C. K. S. **O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 90 e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2006. 280 f. Tese (Doutorado em Ciência Política)—Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

LOPREATO, F. L. C. Novos tempos: política fiscal e condicionalidades pós 80. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p. 125-154, jan./jun. 2004.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 24, n. 1, p. 50-72, jan./mar. 2004.

LUQUE, C. A.; SILVA, V. M. A lei de responsabilidade na gestão fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 24, n. 3, p. 404-421, jul./set. 2004.

MANASSE, P. **Deficit limits, budget rules and fiscal policy**. Washington, June 2005. (IMF Working Paper; 120)

MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Estudo dos reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos estados brasileiros. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/472.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2008.

MILESI-FERRETTI, G. M. **Good, bad or ugly?** on the effects of fiscal rules with creative accounting. Washington, D.C., Oct. 2000. (IMF Working Paper; n. 172).

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo**. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6. ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PENNER, R. G.; STEUERLE, C. E. Budget rules. **National Tax Journal**, Washington, v. 57, n. 3, p. 547-557, Sept. 2004.

PROTÁSIO, C. G.; BUGARIN, M. S., BUGARIN, M. N. S. À espera da reforma orçamentária: um mecanismo temporário para redução de gastos públicos. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 34, n. 1, p. 5-41, jan./mar. 2004.

PURFIELD, C. M.; HAUSMANN, R. The challenge of fiscal adjustment in a democracy: the case of India. Washington, D. C., Sept. 2004. (IMF Working Paper; n. 168).

REIS, L. G.; PEREIRA, C. A.; SLOMSKI, V. Contabilidade de custos do setor público governamental: uma análise das pesquisas realizadas após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo, RS: ABC, 2006. 1 CD-ROM.

REZENDE, F. C. Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração burocrática brasileira. **Sociologias**, Porto Alegre, v. 11, n. 21, p. 344-365, jan./jun. 2009.

SANCHEZ, A.; DAVILA, L. P. Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In:

ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2003, Atibaia. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM.

SERVEN, L.; IRWIN, T.; EASTERLY, W. Walking up the down escalator : public investment and fiscal stability. Washington, DC., Mar. 2007. (World Bank Policy Research Working Paper; n. 4158).

SHENDE, S.; BENNETT, A. **Transparency and accountability in public financial administration**. 2002. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/TEM/UNPAN003621.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2007.

TRIDAPALLI, J. P.; FERNANDES, E.; MACHADO, W. V. Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 1173-196, mar./abr. 2011.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory: a ten year perspective. **Accounting Review**, Sarasota, v. 65, n. 1, p.131-156, 1990.

WORLD BANK. Development Committee. **Fiscal policy for growth and development: further analysis and lessons from country case studies**. Washington, DC., Mar. 2007.