

---

# REFLEXOS DO CONTINGENCIAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA UNIÃO SOBRE A GESTÃO DAS UNIDADES GESTORAS

José Antonio Gouvêa Galhardo<sup>1</sup>

Claudio Parisi<sup>2</sup>

Anísio Candido Pereira<sup>3</sup>

Aldy Fernandes da Silva<sup>4</sup>

---

▪ Artigo recebido em: 04/05/2011 ▪ Artigo aceito em: 23/10/2013 ▪▪ Segunda versão aceita em: 08/01/2015

## RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa foi explorar os reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão das Unidades Gestoras – UG, buscando revelar a relação entre os impactos na gestão e os artifícios adotados pelos gestores com a possibilidade da presença potencial do contingenciamento. Trata-se de uma pesquisa exploratória, 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, de 2001 a 2006. A análise dos dados foi baseada na técnica de análise de conteúdo que envolveu 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. O estudo revelou a dificuldade de sustentar a associação do contingenciamento aos impactos na gestão identificados na análise das determinações do TCU no período. Conclui-se que não é possível identificar impactos na gestão potencialmente relacionados com a possibilidade de contingenciamento, entretanto, os reflexos se manifestam sob a forma de artifícios adotados pelos gestores para viabilizar a execução orçamentária.

**Palavras-chave:** Finanças públicas. *Accountability*. Responsabilidade fiscal. Orçamento. Tribunal de Contas da União.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP. Servidor público da Controladoria Geral da União. Endereço: Av. Prestes Maia, 733, 14º andar – Centro – CEP 01031-905 – São Paulo-SP. E-mail: [jaggalhardo@gmail.com](mailto:jaggalhardo@gmail.com). Telefone: (11) 98647-9039.

<sup>2</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professor-pesquisador do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP. Endereço: Av. Liberdade, 532 – Liberdade – CEP 01501-001 – São Paulo-SP. E-mail: [claudio.parisi@uol.com.br](mailto:claudio.parisi@uol.com.br). Telefone: (11) 3272-2301.

<sup>3</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professor-pesquisador do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP. Endereço: Av. Liberdade, 532 – Liberdade – CEP 01501-001 – São Paulo-SP. E-mail: [profanisio@fecap.br](mailto:profanisio@fecap.br). Telefone: (11) 3272-2301.

<sup>4</sup> Doutor em Engenharia de Produção pela Poli/USP. Professor-pesquisador do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP. Endereço: Av. Liberdade, 532 – Liberdade – CEP 01501-001 – São Paulo-SP. E-mail: [aldy@fecap.br](mailto:aldy@fecap.br). Telefone: (11) 3272-2301.

## **EFFECTS OF BUDGET AND FINANCIAL CONTINGENCY OF THE UNION ON THE MANAGEMENT OF ADMINISTRATION UNITS**

### **ABSTRACT**

The overall objective of this research was to explore the consequences of the budget and financial contingency of Union on management of Administration Units – UG, seeking to reveal the relation between the impact on management and the artifices adopted by managers with the possibility of potential contingencies. This is an exploratory, qualitative research, conducted by collecting, processing and interpreting the data from judgments of the Federal Court of Accounts – TCU on the processes of annual accounts of UG government agencies, autarchies and foundations located in the State of São Paulo, from 2001 to 2006. Data analysis was based on content analysis which involved the choice of documents, formulating hypotheses and indicators of measurement, and also the use of the chi-square test to statistically evaluate the research hypotheses. The study revealed the difficulty of sustaining the association of contingency management to the impacts identified in the analysis of the determinants of TCU during the selected period. We concluded that it is not possible to identify impacts in management potentially related to the possibility of contingency; however, the effects are manifested in the form of devices adopted by managers to facilitate the budget execution.

**Key-words:** Public finance. Accountability. Fiscal responsibility. Budget. Federal Court of Accounts.

### **1 INTRODUÇÃO**

O governo brasileiro adota, desde meados da década de 90, a política econômica de metas inflacionárias que dentre os principais instrumentos para a sua consecução destacam-se a política de juros e as metas rigorosas de superávit fiscal. Estas foram institucionalizadas por meio da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, qualificada na literatura como um marco dentro do contexto do processo de reformas do Estado, tanto sob o enfoque administrativo quanto financeiro.

O objetivo do mecanismo é o de limitar a realização da despesa orçamentária ao longo do exercício a montantes inferiores aos autorizados na Lei Orçamentária Anual – LOA e nos créditos adicionais, compatibilizando a execução dos gastos com o fluxo de caixa, de tal forma a garantir o cumprimento das metas fiscais estabelecidas.

O diagnóstico dos reflexos do contingenciamento sobre a gestão dos administradores e sobre a execução dos programas de governo é reconhecido pelo Tribunal de Contas da União – TCU nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as contas do governo, que passaram a ter um caráter conclusivo por imposição da LRF. Entretanto, esse diagnóstico não se esgota nos registros contidos nos Relatórios e Pareceres Prévios anuais, mas encontra nestes 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.

Quando identificados nas Tomadas e Prestações de Contas anuais das UG, os reflexos relacionados ao contingenciamento, 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.

O objetivo geral desta pesquisa foi explorar os reflexos do contingenciamento da União sobre a gestão das UG. Para isso, a pesquisa teve como objetivos específicos avaliar a relação entre os impactos na gestão e os artifícios adotados pelos gestores com a possibilidade da presença potencial do contingenciamento.

A justificativa para a escolha do tema recaiu na carência de pesquisas e o amplo espaço para estudos sobre os efeitos decorrentes da LRF (REIS; PEREIRA; SLOMSKI, 2006, p. 10) que, inevitavelmente, atinge o contingenciamento como objeto principal de estudo. Além disso, o *status* estratégico alcançado pelos tribunais de contas a partir da LRF e a constatação de que a literatura raramente utiliza como fonte secundária de pesquisa os documentos oficiais emitidos foram determinantes para a escolha dos registros das determinações contidas nos julgamentos do TCU como fonte da pesquisa.

A revisão da bibliografia permitiu construir o referencial teórico que contextualiza a questão de pesquisa: quais os reflexos do contingenciamento da União na gestão das UG?

A proposta apresentada parte do pressuposto de que o contingenciamento repercute na gestão das UG sob duas formas. A primeira, sob a forma de impactos, que se manifestam, por exemplo, pelo comprometimento da capacidade operacional da UG. A segunda, sob a forma de artifícios que afrontam os princípios impostos à Administração Pública, que seriam adotados pelos gestores visando viabilizar a execução orçamentária integral dos créditos autorizados, como por exemplo, a inscrição irregular de despesas em Restos a Pagar. A partir desse modelo de representação, a questão de pesquisa é desdobrada em questões investigativas, que guardam relação com os objetivos específicos pretendidos.

A metodologia utilizada na pesquisa foi do tipo exploratória, de natureza qualitativa, no qual foi aplicada a técnica de análise de conteúdo sobre as determinações exaradas pelo TCU nos julgamentos das Tomadas e Prestações de Contas das UG localizadas no Estado de São Paulo, referentes aos exercícios de 2001 a 2006.

Para responder a questão de pesquisa, adotou-se uma abordagem hipotético-dedutiva, associando uma hipótese nula a cada questão investigativa formulada. Os valores das variáveis de interesse presentes nas hipóteses foram coletados diretamente ou inferidos a partir das determinações contidas nas deliberações do TCU sobre cada processo de Tomada e Prestação

de Contas anual apresentado pelos gestores. Para as inferências sobre o conteúdo das determinações a técnica de análise de conteúdo foi processada sob a forma de análise categorial, permitindo a identificação e classificação nos textos de categorias de impacto e de artifícios, cujas ocorrências foram associadas, em maior ou menor grau, à possibilidade de presença do contingenciamento, segundo critérios previamente estabelecidos.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O contingenciamento orçamentário é comumente identificado na literatura (ARAUJO; LOUREIRO, 2005) 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.

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.

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, p. 84).

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2006, p. 267-270) 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 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 RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária) previsto nos arts. 52º e 53º da LRF, e quadrimestrais, por meio do RGF (Relatório de Gestão Fiscal) previsto nos arts. 54º e 55º da LRF. Estas são submetidas à audiência no Legislativo, conforme exigido no § 4º do art. 9º.

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, 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.

Sob a abordagem da evolução administrativa, Loureiro e Abrucio (2004, p. 68) identificam a LRF como ponto de inflexão dentro do modelo padrão "incrementalista" de reformas, situando-a dentre as iniciativas associadas àquelas da segunda geração, cujo objetivo era "[...] tornar os governos não só mais eficientes no provimento de suas políticas públicas, mas também mais transparentes e responsivos às demandas da população". (ARAUJO; LOUREIRO, 2005, p. 1236).

Os quatro eixos que apoiam a LRF (KHAIR, 2001, p. 15) são invariavelmente explorados nos estudos dos aspectos administrativos, que confeririam esse caráter de marco no processo de evolução. Ora enfatizando o planejamento (Santos, 2004); ora a transparência (Pinho; Sacramento, 2004); ora o controle (Mello; Slomski, 2005); E, por fim, enfatizando a responsabilização (LEONI; RENNÓ, 2006).

Mas é sob a abordagem da evolução fiscal que predomina a ênfase da produção científica sobre a origem da LRF, revelando um pleno consenso ao associá-la à reação do Poder Executivo Federal e do Congresso às pressões advindas das graves crises financeiras que se sucederam desde 1995, no México, em 1997, na Ásia, até 1998, na Rússia, em 1999. (GIAMBIAGI, 2002; ARAUJO; LOUREIRO, 2005; HERRERA; BLANCO, 2006; LEITE, 2006).

Os esforços empreendidos pelo país na década de 90, e que culminaram com a estabilidade monetária e com a introdução de regras disciplinando a gestão fiscal, são reconhecidos na literatura. A LRF e as metas e resultados de superávit primário, alcançados a partir de 1999, são identificados como marcos representativos dessa evolução, não obstante a preocupação externada pelos autores quanto à sustentabilidade e credibilidade da política de metas em patamares considerados excessivos por muito tempo. (HERRERA; BLANCO, 2006; PINTO; GILL, 2005).

A partir do Plano Real, o fim do processo inflacionário como mecanismo de ajuste, aliado ao retardamento de reformas estruturais e fiscais do Estado, que não acompanharam as medidas de controle inflacionário influenciaram negativamente o resultado fiscal no período. (HERRERA; BLANCO, 2006, p. 8).

Em um cenário de altos níveis de endividamento, rigidez fiscal, monetária e cambial, a economia do país viu-se vulnerável às crises financeiras internacionais, e após a crise da Rússia, não sendo capaz de absorver os choques especulativos com reservas próprias, o país recorreu mais uma vez ao FMI, comprometendo-se, desta vez, com rígidas metas de superávit primário. Além disso, em janeiro de 1999, o Banco Central abandonou a política de âncora cambial, adotando a partir de então o câmbio flutuante, juntamente com metas de inflação, para a gestão da política monetária. (HERRERA; BLANCO, 2006; LEITE, 2006).

É nesse contexto do acordo com o FMI que, em 1999, é lançado o Programa de Estabilidade Fiscal, que propunha o redesenho do arcabouço legal e o estabelecimento de normas e instrumentos visando a disciplinar a

gestão fiscal, o que viria a ser concretizado no ano seguinte na forma da LRF. A partir de 1999, a LDO trazia metas fiscais e de resultado primário, observando-se na tabela 1 valores que oscilam numa faixa de 3,25% a 4,25% do PIB entre os anos 2000 e 2008.

**Tabela 1 – Metas de superávit primário em % do PIB nas LDO, 2000-2008**

Ano	LDO	Setor Público Consolidado	Governo Federal Central	Empresas Estatais Federais	Estados e Municípios*
2000	9.811/1999**	3,25	2,25	-	-
2001	9.995/2000	-	2,60	-	-
2002	10.266/2001***	3,50	2,24	0,57	0,69
2003	10.524/2002	3,75	2,25	0,55	0,95
2004	10.707/2003	4,25	2,45	0,70	1,10
2005	10.934/2004	4,25	2,45	0,70	1,10
2006	11.178/2005	4,25	2,45	0,70	1,10
2007	11.439/2006	4,25	2,45	0,70	1,10
2008	11.514/2007	3,80	2,20	0,65	0,95

Fonte: Anexo de Metas Anuais – Anexos de Metas Fiscais LDO – Leis de Diretrizes Orçamentárias.

\*Diferença entre a meta global para o setor público e as metas estabelecidas para o governo federal.

\*\*Com a redação dada pela Lei 10.210/2001.

\*\*\*Com a redação dada pela Medida Provisória 2.211/2001.

Para dar efetividade ao pilar do controle presente na LRF, foram atribuídas prerrogativas e competências – art. 59º – aos órgãos de controle interno dos poderes e, especialmente, aos tribunais de contas, como órgãos de controle externo.

O regramento instituído pela LRF, na verdade, veio reforçar e dar forma sistemática à atuação dos órgãos de controle interno e externo quanto à apuração, controle e repressão da administração dos responsáveis, no sentido de garantir o cumprimento dos preceitos da gestão fiscal responsável, estabelecidos na lei.

Não obstante o *status* estratégico alcançado pelos tribunais de contas foi identificado pela pesquisa bibliográfica realizada, que a literatura raramente remete, como fonte secundária de pesquisa, aos pareceres emitidos, ou aos julgamentos sobre as Tomadas e Prestações de Contas dos administradores. Exceção à regra é encontrada nos trabalhos de Pinho e Sacramento (2004) e Sacramento (2005).

Sacramento (2005) justifica a utilização do parecer prévio emitido pelo TCM (Tribunal de Contas do Município) na importância do documento como instrumento de transparência da gestão fiscal. Essa importância é também destacada por Santos (2004, p. 26) na medida em que a LRF impôs que o parecer prévio passasse a ter um caráter conclusivo. Isso representou, na percepção do autor, uma mudança necessária no comportamento do TCU, pondo fim às polêmicas em relação aos pareceres sobre as contas do governo, que, até então, não continham obrigatoriamente propostas conclusivas, dificultando o exame por parte do Congresso.

É possível reconhecer o diagnóstico dos reflexos do contingenciamento sobre a gestão dos administradores e sobre a execução dos programas de governo nos Relatórios e Pareceres Prévios exarados pelo TCU sobre as contas do governo, conforme sintetizado no **Erro! Fonte de referência não encontrada..** O Quadro 1 resume os achados por natureza, relacionados ao contingenciamento do orçamento decorrentes dos exames realizados pelo TCU das Contas do Governo da República, relativas ao período de 2001 a 2005.

**Quadro 1 – Diagnósticos recorrentes do TCU sobre o contingenciamento nos Relatórios e Pareceres prévios sobre as contas do governo, exercícios 2001 -2005**

Diagnóstico	Exercício				
	2001	2002	2003	2004	2005
Concentração em programas que contemplam investimento em projetos de infraestrutura, comprometendo o desempenho.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Comprometimento generalizado do desempenho dos programas.	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sucessivas alterações orçamentárias e financeiras promovidas pelo poder Executivo ao longo do exercício.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Iniciativa preventiva do Executivo, antes de avaliada as receitas e do prazo bimestral previsto legalmente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Iniciativa preventiva do Executivo, adotando como parâmetro metas de superávit mais rigorosas que as previstas na LDO.	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Descontingenciamento no final do exercício – dezembro.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Crescimento do volume de Restos a pagar inscritos no exercício, caracterizando um “orçamento paralelo” correspondente aos saldos não liquidados no exercício anterior, de difícil administração.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não utilização integral, por gestor, dos recursos disponibilizados.	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-
Órgão fortemente prejudicado: Ministério da Integração Nacional.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-
Órgão fortemente prejudicado: Ministério dos Transportes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-

Fonte: Adaptado de BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2002, 2003, 2004, 2005b, 2006.

Mas, a atuação do TCU com vistas a assegurar a transparência e o cumprimento das metas fiscais e dos limites e condições impostas pela LRF não pode ser vista de forma isolada, dissociada das demais competências expressamente arroladas no art. 71º da Constituição Federal. O diagnóstico não se esgota nos registros contidos nos Relatórios e Pareceres Prévios anuais, mas encontra nestes documentos tão somente a síntese dos reflexos sobre a gestão dos administradores, conforme reconhecido pelo Ministro Relator do Parecer Prévio sobre as contas do governo do exercício de 2005. (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2006, p. 300).

Portanto, é nos julgados das Tomadas de Contas da Administração Pública Direta e das Prestações de Contas da Administração Pública Indireta, anualmente apresentada ao TCU, que efetivamente se materializa regularmente o diagnóstico sobre os reflexos do contingenciamento na gestão dos administradores, o que é reconhecido pelo próprio tribunal.

Os motivos que levam o Governo Federal a promover severos contingenciamentos de recursos orçamentários e financeiros nos

primeiros meses de cada ano certamente são relevantes, e não cabe aqui discuti-los. Contudo, é fato que a concentração das liberações ao final de cada exercício é a raiz de inúmeras práticas irregulares amiúde identificadas por esta Corte – quando menos, enseja despesas mal planejadas, distorce o princípio orçamentário da programação e incentiva o desrespeito velado às normas legais e regulamentares. (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2005a).

As práticas irregulares identificadas pelo TCU nos julgamentos das contas dos responsáveis invariavelmente resultam na formulação de determinações direcionadas ao próprio órgão, aos órgãos superiores hierárquicos e ao órgão de controle interno, versando sobre aspectos da gestão correlacionados ao contingenciamento, nem sempre expressamente.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

A proposta desta pesquisa é de natureza aplicada, com uma forma de abordagem qualitativa do problema. Para isso, 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 foi a de análise de conteúdo. Dentre as variações existentes, optou-se pela técnica de análise categorial que é a modalidade mais antiga utilizada e seguiu-se o processo proposto por Bardin (2004): pré-análise, exploração do material, tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

#### **3.1 Escolha dos Documentos**

A pré-análise, descrita por Bardin (2004, p. 89), foi realizada por meio da escolha dos documentos submetidos à análise; pela formulação das hipóteses e dos objetivos; e pela definição dos indicadores que serviram para a interpretação final dos dados.

A escolha dos documentos que serviram como fonte de estudo precedeu à escolha da técnica. O destaque dado pela LRF à atuação dos tribunais de contas e o reconhecimento dessa importância pela literatura garantem o pleno atendimento da regra de pertinência. O Quadro 2 evidencia os documentos objetos de análise.



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

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

Fonte: elaborada pelos autores.

### **3.1.1 Representatividade: critério de amostragem**

Para delimitar no tempo e no espaço o conjunto dos documentos submetidos aos procedimentos analíticos adotou-se uma 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.

A ferramenta de consulta disponibilizada no *site* do Tribunal (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2007) permitiu o levantamento da relação completa de UG em funcionamento que prestam contas ao Tribunal, tanto da base nacional quanto daquelas UG jurisdicionadas a unidades técnicas e regionais específicas do tribunal, permitindo, ainda, a filtragem por natureza jurídica.

O levantamento dos dados nacionais revelou a existência de 2.359 UG que prestam contas 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 em funcionamento e que prestam contas ao Tribunal.

### **3.1.2 A exaustividade e não seletividade dos dados**

Coube excluir-se do conjunto as determinações direcionadas aos Serviços Sociais Autônomos, por gerirem recursos próprios, de natureza para fiscal, que não transitam pelo Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Da mesma forma, 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. Para evitar esse foco de possíveis distorções, optou-se por excluir da população de interesse as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Por conseguinte, a amostra de interesse desta pesquisa ficou limitada às 119 UG da Administração Direta, Autárquica e Fundacional. Para garantir o cumprimento da regra de exaustividade, partiu-se do levantamento dos números de identificação dos processos de contas dos exercícios de 2001 a 2006, de cada uma das 119 UG analisadas, por meio da ferramenta de consulta à jurisprudência do TCU. (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2008).

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.

### **3.1.3 A homogeneidade dos documentos**

Os documentos submetidos à análise de conteúdo atendem bem à regra da 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. Descrevendo de uma forma simplificada, a estrutura do texto associa um comando que visa a coibir determinada ação ou prática do gestor com um comando que impõe uma ação corretiva ou punitiva, e que busca conformar a conduta do destinatário da mensagem. Estes comandos estão usualmente relacionados a certas condições expressas no texto, que servem para situar e delimitar a eficácia da determinação ao contexto a que se referem.

Uma vez identificados os números dos processos de Tomada e Prestação de Contas de interesse, o documento de registro de cada processo foi consultado, possibilitando o acesso às deliberações associadas.

## **3.2 Formulação das hipóteses e dos objetivos**

A proposta desta pesquisa adotou uma abordagem metodológica hipotético-dedutivo, aplicando-se procedimentos de exploração descritos por Bardin (2004, p. 93), como aqueles correspondentes 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 duas formas. A primeira, sob a forma de impactos na gestão, que se manifestam, por exemplo, pelo comprometimento da capacidade operacional da UG, pela ocorrência de encargos financeiros por atrasos nos pagamentos, ou, mesmo, pela não utilização de recursos orçamentários liberados muito próximos ao encerramento do exercício.

A outra forma se manifesta por meio 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 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 proposto permitiu que a questão de pesquisa fosse desdobrada em duas questões investigativas, às quais se atribuiu hipóteses nulas, descritas no Quadro 3.

**Quadro 3 – Questões investigativas e hipóteses nulas correspondentes propostas na pesquisa**

<b>Questão investigativa</b>	<b>Hipótese nula do modelo</b>
1- É possível identificar ou inferir uma relação entre os impactos na gestão e o contingenciamento?	$H_0$ : Não é possível identificar impactos na gestão expressa ou potencialmente relacionados com o contingenciamento.
2- É possível identificar ou inferir uma relação entre o contingenciamento e os artifícios adotados pelos gestores, representados pelas condutas reprovadas?	$H_0$ : Os gestores não adotam artifícios conflitantes com os princípios contábeis, financeiros e de contratações públicas, que possam ser associados direta ou indiretamente ao contingenciamento, como forma de viabilizar a execução orçamentária.

Fonte: elaborada pelos autores.

### **3.3 Variáveis, índices e indicadores de mensuração**

Nas duas hipóteses, há a presença de uma variável comum: a Presença Potencial do Contingenciamento – PresPotCont. Na primeira hipótese, buscou-se testar a relação de dependência desta variável, com os impactos na gestão como variável independente, a qual se passa a designar ImpactGest. Na segunda, a relação de dependência que se tentava aferir é com a variável independente “artifícios adotados pelos gestores” – ArtifGest.

As variáveis independentes ImpactGest e ArtifGest são variáveis mensuradas em escala nominal, correspondentes às categorias de impactos e de artifícios que o processo de análise de conteúdo dos textos permitiu revelar. Já a variável dependente PresPotCont, também inferida a partir da aplicação da técnica, poderia ser mensurada de forma binária, correspondendo à presença ou ausência de possibilidade de relação dos impactos e artifícios com o contingenciamento. Entretanto, a alternativa adotada nesta pesquisa foi tentar estabelecer uma escala ordinal de mensuração que refletisse a variação no grau de certeza da inferência feita sobre a relação com o contingenciamento, desde uma relação expressa até a inexistência de possibilidade, passando por gradações intermediárias: forte, razoável e fraca.

O índice adotado para inferir a relação com o contingenciamento foi a coocorrência dos impactos ou dos artifícios adotados com o tema contingenciamento. Este, quando presente de forma expressa ou latente nas condicionantes que delimitavam o contexto da determinação analisada. Considerando as escalas de mensuração das variáveis, os indicadores naturais

para análise dos resultados foram as frequências absoluta e relativa das observações.

Para fins de reagrupamento das categorias de impacto e de artifícios, foi incorporada ao modelo de representação a classificação de um atributo das categorias, correspondente às áreas de gestão – AreaGest. Essa classificação 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 as seguintes categorias em uma escala nominal: Operacional; Orçamentária; Financeira; Patrimonial; Recursos Humanos; Suprimento de Bens e Serviços; e Controles da Gestão.

Essas categorias foram atribuídas à variável AreaGest a partir de cada registro das variáveis ImpactGest e ArtifGest, com base na classificação de correspondência das categorias de impactos e de artifícios nas áreas de gestão.

### **3.4 Instruções de registro de codificação**

Encerrada a fase da pré-análise, partiu-se para a organização da codificação, que, para uma análise quantitativa e categorial, como aqui proposta, na sequência de planejamento sugerida por Bardin (2004, p. 97), compreendeu três escolhas: as regras de recorte do texto; as regras de contagem ou enumeração; as regras de classificação e agregação das categorias.

#### **3.4.1 Regras de recorte do texto**

A análise sobre cada uma das determinações foi feita, numa primeira avaliação, tomando como unidade de registro os 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. Dessa forma, pretendia-se identificar as primeiras palavras-chave que serviriam para identificar as categorias de impactos sobre a gestão e de artifícios adotados pelos gestores, relacionadas, respectivamente, às variáveis ImpactGest e ArtifGest.

Numa segunda abordagem, a unidade de registro proposta foi a palavra “contingenciamento”, buscando-se identificar a presença expressa do tema nos textos das determinações, atribuindo-se à variável PresPotCont a classificação correspondente.

Para atender a esse mesmo objetivo, porém revelando uma forte possibilidade de relação com o contingenciamento, uma nova leitura tomou como unidade de registro os 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.

A cada nova versão da análise dos textos, as categorias de impactos sobre a gestão e de artifícios adotados pelos gestores foram sofrendo um

processo de depuração e refinamento na sua classificação e capacidade de reagrupamento, a partir das observações de coocorrências com o tema contingenciamento.

Encerrada essa primeira fase em que se esgotou a identificação das ocorrências relacionando expressa ou fortemente os impactos e os artifícios ao contingenciamento, passou-se a uma segunda fase. Nesta, os resultados obtidos de coocorrência serviram para reconhecer categorias de impactos e de artifícios que, mesmo isoladamente, sem a referência expressa ao contingenciamento, dependendo do nível de semelhança da descrição do contexto retratado nas condicionantes presentes na determinação, serviram como um forte, ou, pelo menos, razoável indicador da possibilidade de relação com o contingenciamento. Dessa forma, essa nova avaliação dos textos tomou como unidade de registro as condicionantes presentes na determinação, procedendo-se à classificação correspondente na variável PresPotCont.

As determinações cuja relação com o contingenciamento ainda não tinha sido revelada após essa fase foram submetidas a uma nova leitura, tomando como unidade de contexto a determinação como um todo, com o objetivo de confirmar a inexistência de possibilidade de relação com o contingenciamento. O resíduo que não se sujeitou a essa classificação, recebeu a classificação de fraca possibilidade de relação com o contingenciamento. O Quadro 4 sintetiza os procedimentos de recorte de textos descritos anteriormente.

**Quadro 4 - Planejamento da sequência de exploração dos textos e critérios de classificação da presença potencial do contingenciamento.**

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, serviriam 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

Fonte: elaborada pelos autores.

### 3.4.2 Regras de Enumeração

A definição das regras de enumeração propostas nesta pesquisa fez uma reflexão sobre a pertinência de cada um dos tipos de enumeração citados por Bardin (2004, p. 102-106).

A regra de enumeração dos indicadores propostos para as variáveis do modelo restringiu-se às ocorrências de presença dos respectivos elementos nos registros, tomando-se como medida a frequência simples de ocorrências em cada uma das variáveis do modelo, nas respectivas escalas de mensuração, e segundo as regras de codificação assumidas.

O processo sequencial de exploração dos textos em unidades de registro diferentes revela que a medida de coocorrência está presente como elemento de orientação das operações lógicas que organizaram o processo. As coocorrências aqui tratadas não se referem aos casos de duas categorias de impactos ou de artifícios em uma mesma determinação. De fato, esse tipo de observação de múltiplas categorias presentes em uma mesma determinação era um resultado esperado. Entretanto, essas coocorrências não foram tomadas nesta pesquisa como indicadores de maior ou menor possibilidade de presença do contingenciamento. Dessa forma, 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 e de ordem não pareceram se ajustar aos dados e aos propósitos da pesquisa.

A questão relativa à pertinência ou não de uma regra que incorporasse direção às mensurações levantou um aspecto dos dados que mereceu ser previamente ponderado. Esse aspecto refere-se ao fato de um processo de contas anual, de qualquer UG, poder estar associado a mais de uma deliberação, cada qual contemplando um conjunto de determinações.

Apesar de cada determinação constituir uma unidade de contexto autônoma no modelo proposto, no caso de uma mesma determinação ser reiterada, por diferentes atos do TCU, sobre o mesmo processo de contas, o efeito seria representado pelo acréscimo de uma unidade à frequência da categoria de impacto ou artifício identificada na determinação. De certa maneira, esse efeito cumpre o papel de qualificar a intensidade presente no registro. É, portanto, razoável que se oferecesse o mesmo tratamento à exclusão da determinação por um ato subsequente, atribuindo-se uma mensuração em sentido oposto ao do registro anteriormente feito, como forma de evitar algum viés sobre a análise dos dados. O Quadro 5 sintetiza os procedimentos de regras de enumeração descritos anteriormente.

**Quadro 5 - Critérios e procedimentos para atendimento às regras de enumeração, classificação e agregação das categorias**

<b>Regra</b>	<b>Critérios e procedimentos</b>
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 coocorrência 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 coocorrência 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, p. 113). 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.

Fonte: elaborada pelos autores.

### 3.5 Coleta e tratamento dos dados

A coleta de dados foi realizada entre 13/02 e 23/03/2008. Foram pesquisados 705 processos de contas submetidos ao TCU pelos administradores das 119 UG localizadas no Estado de São Paulo, relativos à gestão dos exercícios de 2001 a 2006.

O tratamento dos dados iniciou com uma análise exploratória. Nesse primeiro passo, os dados foram descritos, buscando a construção de tabelas cruzadas ou de contingência, associando os resultados obtidos das variáveis de interesse de cada uma das hipóteses formuladas. 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 baseadas em Qui-quadrado.

## 4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Seguindo a sequência de passos estabelecida no planejamento da pesquisa, 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 os mesmos pudessem ser relacionados a artifícios ou representassem impactos na gestão dos administradores.



Na segunda abordagem dos textos das determinações não foram localizadas ocorrências que permitissem identificar a presença expressa do tema nos textos.

O processo de categorização foi concluído, percorrendo-se um total de 415 determinações relacionadas aos processos de contas de 67 UG, resultando ao final na classificação de 752 registros de Impactos ou de Artíficos, fortemente concentrados nos exercícios de 2001 a 2004, em 119 categorias diferentes. Desses 752 registros, 562 foram tipificados como Artíficos e 190 como Impactos na Gestão, conforme sintetizado na Tabela 2.

**Tabela 2 – Frequência de categorias de Impactos e de Artíficos presentes nas determinações sobre os processos de contas submetidos ao TCU pelas UG, em Fev - Mar 2008, Estado de São Paulo, exercícios 2001-2006**

Tipo de Categoria	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Total geral
Artíficos	152	132	115	123	35	5	562
Impactos	44	44	41	37	19	5	190
Total geral	196	176	156	160	54	10	752

Fonte: elaborada pelos autores.

A descrição do resultado do processo de categorização já evidencia que o reconhecimento de impactos sobre a gestão dos administradores a partir das determinações do TCU é muito menos frequente que o de artíficos.

Para a aplicação do teste do Qui-Quadrado sobre os escores das categorias de impactos e de artíficos, foi necessário proceder ao 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.

O primeiro critério de reagrupamento dos escores já estava previsto no planejamento da pesquisa e consistiu na combinação dos resultados da variável PresPotCont em duas categorias. Dessa forma, os escores classificados com possibilidade de relação com contingenciamento inexistente e fraca foram agrupados em um grupo, enquanto os escores com possibilidade razoável e forte foram agrupados num segundo grupo. Os escores cuja relação com o contingenciamento não foi possível avaliar foram expurgados para fins de análise dos resultados.

Na sequência, para fins de combinação das categorias, utilizou-se como orientação a classificação atribuída à categoria em relação à área de gestão, identificada no processo de análise dos textos.

No caso das categorias de impactos sobre a gestão, o resultado obtido da combinação dos escores por área de gestão foi satisfatório para as áreas de gestão de "Controle" (7) e de "Pessoal" (5).

Apesar do resultado da agregação por área de gestão também ter sido suficiente para que as frequências esperadas das áreas de gestão "Patrimonial" (4) e de "Suprimento de Bens e Serviços" (5) superassem o valor mínimo de um, estes apresentavam frequências esperadas inferiores a cinco. Com isso, somando-se às ocorrências das demais áreas de gestão agregadas, recaiu-se

em outra condição para aplicação do teste de Qui-Quadrado: o de que menos que 20% das frequências esperadas sejam menores do que cinco.

Dessa forma, para fins de aplicação do teste e análise dos resultados manteve-se destacada a área de "Controle da Gestão" por ter sido a que apresentou o maior valor de frequências esperadas isoladamente, agrupando-se as demais áreas.

O grau de associação das categorias de impactos, agrupadas por área de gestão, com a possível presença do contingenciamento, obtidos do processo de análise de conteúdo das determinações, é apresentado na Tabela 3.

**Tabela 3 – Frequência observada e esperada dos impactos nas determinações dos processos de contas submetidos ao TCU pelas UG, 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
Área de Controles da Gestão	53	7	60	52,85	7,15
Outras Áreas de Gestão	80	11	46	80,15	10,85
Total	133	18	151	133	18

Fonte: elaborada pelos autores.

Observou-se, dentre os resultados apurados, a presença de 39 registros cujo relacionamento com o contingenciamento não foi possível avaliar. Isso se deveu à ocorrência de determinações que remetem aos relatórios de auditoria produzidos pelas Unidades de Controle Interno dos poderes, sem especificar claramente o assunto ou objeto do apontamento feito e ratificado pelo TCU.

A simples análise descritiva dos resultados, por si só, revelou a dificuldade de sustentar a associação do contingenciamento aos impactos na gestão identificados na análise das determinações do TCU no período. Em menos de 12% das ocorrências observadas, foi possível identificar pelo menos um razoável grau de associação da categoria de impacto com a possibilidade do contingenciamento.

O teste 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% ( $\alpha = 0,05$ ), não foi significativo (valor-p = 0,9424). A hipótese nula não pode ser afastada, não havendo diferença entre os escores observados e as frequências calculadas que não possa ser atribuída ao acaso. Portanto, mantida a hipótese nula para os dados da pesquisa, conclui-se que não é possível identificar impactos na gestão expressa ou potencialmente relacionados com a possibilidade de contingenciamento.

Esse resultado é aparentemente conflitante com o diagnóstico dos reflexos do contingenciamento presentes nos Relatórios e Pareceres Prévios exarados pelo TCU sobre as contas do governo, conforme ilustrado no Quadro

1, que retratam invariavelmente impactos sobre a gestão dos administradores decorrentes dos excessos na aplicação do mecanismo.

De forma diversa àquela observada para a agregação das categorias de impacto, foi possível, no caso das categorias de artifícios adotados pelos gestores, dentro das áreas de gestão “Financeira” (3), de “Pessoal” (5), de “Suprimento de Bens e Serviços” (6), e de “Controles da Gestão” (7), estabelecer subgrupos que atendessem aos critérios para aplicação do teste do Qui-quadrado. A combinação das categorias nesses subgrupos buscou reconhecer a similaridade lógica entre os instrumentos ou conexão entre os conceitos referidos pelas categorias individuais.

O mesmo não foi possível para as áreas de gestão “Operacional” (1) e “Patrimonial” (4). Entretanto, as categorias agrupadas nessas duas áreas atenderam aos critérios para aplicação do teste do Qui-quadrado. O mesmo resultado não foi verificado para a área de gestão “Orçamentária” (2).

Para contornar essa dificuldade de análise, algumas categorias da área de gestão “Financeira”, cujos conceitos guardam forte relação com a execução orçamentária, foram combinadas ao grupo da área de gestão “Orçamentária”, compondo um grupo de interseção.

Por fim, um último grupo isolado, relativo às categorias de artifícios relacionados à formalização e instrução processual, que não se sujeitaram à classificação em uma única área de gestão, foi estabelecido perpassando várias áreas de gestão.

Os grupos de categorias de artifícios resultantes, e o respectivo grau de associação com a possível presença do contingenciamento, são apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4 – Frequência observada e esperada de artifícios adotados pelos gestores nas determinações dos processos de contas submetidos ao TCU pelas UG, 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
<b>Total</b>	<b>448</b>	<b>113</b>	<b>561</b>	<b>448</b>	<b>113</b>

Fonte: elaborada pelos autores.

Novamente, excluiu-se da análise uma determinação cujo conteúdo remetia a itens do relatório de auditoria produzidos pela Unidade de Controle Interno, sem detalhá-los, impossibilitando, assim, a categorização e a avaliação da possível associação com o contingenciamento.

Feita essa supressão, a análise descritiva dos resultados evidenciou 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".

Observou-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.

O resultado do teste do Qui-Quadrado, aplicado sobre as observações da presença potencial do contingenciamento de razoável a forte, para as frequências esperadas calculadas matematicamente, foi muito significativo (valor-p < 0,0001). Essa divergência entre as frequências observadas e esperadas evidenciou a pouca probabilidade de que as frequências observadas tenham se originado de uma população na qual a hipótese nula seja verdadeira. Por conseguinte, a hipótese de que os gestores não adotam artifícios conflitantes com os princípios contábeis, financeiros e de contratações públicas, que possam ser associados direta ou indiretamente ao contingenciamento, como forma de viabilizar a execução orçamentária, pode ser refutada. Resultado que confirma a expectativa em torno dos julgamentos das contas dos administradores pelo TCU quanto aos reflexos do contingenciamento. (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2005a). O Quadro 6 apresenta a síntese dos resultados e dos testes das hipóteses relacionadas às questões investigativas propostas na pesquisa.

**Quadro 6 – Síntese dos resultados e conclusões sobre os testes das hipóteses relacionadas às questões investigativas propostas**

<b>Questão investigativa Hipótese nula do modelo</b>	<b>Resultados Conclusões</b>
1- É possível identificar ou inferir uma relação entre os impactos na gestão e o contingenciamento? H <sub>0</sub> : Não é possível identificar impactos na gestão expressa ou potencialmente relacionados com o contingenciamento.	Para um total de 151 ocorrências de categorias de impactos, em menos de 12% foi possível identificar pelo menos um razoável grau de associação com a possibilidade do contingenciamento. O teste do Qui-quadrado não foi significativo. Hipótese nula não foi refutada.
2- É possível identificar ou inferir uma relação entre o contingenciamento e os artifícios adotados pelos gestores, representados pelas condutas reprovadas? H <sub>0</sub> : Os gestores não adotam artifícios conflitantes com os princípios contábeis, financeiros e de contratações públicas, que possam ser associados direta ou indiretamente ao contingenciamento, como forma de viabilizar a execução orçamentária.	Para um total de 561 ocorrências de categorias de artifícios foram identificados, num grau pelo menos razoável de possibilidade de associação com o contingenciamento, 20% das ocorrências. Destacaram-se as dos grupos: "Convênio", "Licitação Dispensa, Inexigibilidade, Convite, Fracionamento e Direcionamento" e "Restos a Pagar, Empenho, Liquidação, Descentralização orçamentária e Suprimento de Fundos". O resultado do teste do Qui-quadrado foi significativo. Hipótese nula refutada.

Fonte: elaborada pelos autores.

## 5 CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa foi explorar quais os reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União, previsto no art. 9º da LRF, sobre a gestão das UG.

A expectativa em torno das determinações exaradas pelo TCU nos julgamentos dos processos de contas anuais das UG, como fonte secundária de pesquisa, foi parcialmente confirmada. O acesso público pelo site do Tribunal, o

caráter oficial das deliberações e a relativa homogeneidade dos textos das determinações possibilitaram que as etapas previstas no planejamento da pesquisa fossem percorridas sem maiores dificuldades.

Não obstante o reconhecimento das limitações impostas à pesquisa foi 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 reconhecer os reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão das UG.

O resultado do processo de categorização evidenciou que o modelo de representação sobre a forma como o contingenciamento repercute na gestão das UG só foi revelado de modo eficaz nas determinações TCU sob a forma de artifícios adotados pelos gestores. O reconhecimento de impactos sobre a gestão dos administradores mostrou-se muito menos frequente. Isso contribuiu para que o resultado do teste sobre a primeira questão investigativa não permitisse que se afastasse a hipótese nula, concluindo-se que não é possível identificar impactos na gestão expressa ou potencialmente relacionados com a possibilidade de contingenciamento.

Entretanto, foi possível afirmar que os reflexos se manifestam sob a forma de artifícios adotados pelos gestores para viabilizar a execução orçamentária. 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, dentre as quais se destacaram categorias de grupos consistentes com o diagnóstico apresentado pelo Tribunal nos Relatórios e Pareceres anuais sobre as contas do governo.

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 do governo federal no Estado de São Paulo. Efeito que compromete a qualidade do gasto público e se contrapõe ao objetivo de busca por maior eficiência.

Diante desse efeito, 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.

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.

Nesse sentido, o reconhecimento dos artifícios adotados pelos gestores, e a possibilidade de associação dos mesmos com a presença potencial do contingenciamento, nas determinações do TCU direcionadas às UG, serve para sustentar essa análise.

Os resultados alcançados nesta pesquisa também permitem algumas reflexões em torno das limitações impostas, que oferecem sugestões para futuras pesquisas.

A pesquisa revelou que os impactos não transparecem nas determinações do TCU a ponto de justificar a manutenção dessa forma como um elemento eficiente no modelo de representação proposto. Isso sugere que em pesquisas que adotem a mesma abordagem sobre as determinações do TCU os impactos sobre a gestão sejam descartados como forma de representação dos reflexos sobre a gestão das UG, concentrando-se a categorização sob o enfoque dos artifícios identificados.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; FEIJO DA SILVA, P. H. **Gestão de finanças públicas**: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. Brasília: Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.

ARAUJO, 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.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. 3. ed. Lisboa:Edições 70, 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 716/2005** (Plenário). Pedido de Reexame contra Acórdão exarado em processo referente a relatório de auditoria que aplicou multa aos responsáveis. Argumentos capazes de elidir as irregularidades que ensejaram a apenação. Conhecimento. Provimento. Insubstância de itens do acórdão recorrido. Ciência aos interessados. Órgão: Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Relator: Ministro Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, Ata nº 20/2005 (Plenário), 8 jun. 2005a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20050505/TC-001-431-2005-4.doc>>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Portal de pesquisa textual**. 2008. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/>>. Acesso em: 23 mar. 2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república**: Exercício 2001. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, 2002. Disponível em:

<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/E98B6F02BDFD2F76E030010A70003AFD>>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república:** Exercício 2002. Relator: Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em:

<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/E4B599FCE1A69475E030010A700015E0>>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república:** Exercício 2003. Relator: Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004.

Disponível em:

<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/E98B6F02BDFD2F76E030010A70003AFD>>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república:** Exercício 2004. Relator: Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005b.

Disponível em:

<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/F9AD88AEDE450AD8E030010A700072A3>>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república:** Exercício 2005. Relator: Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <

[http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/CONTAS\\_GOVERNO/CONTAS06\\_ARQUIVOS/arquivos/CG\\_2005\\_Relatorio.pdf](http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/CONTAS_GOVERNO/CONTAS06_ARQUIVOS/arquivos/CG_2005_Relatorio.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Unidades jurisdicionadas ao TCU.** 2007. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/clientela/PesquisaPublicaOrgaoEntidade>>. Acesso em: 17 abr. 2007.

GIAMBIAGI, F. Do déficit de metas às metas de déficit : a política fiscal do período 1995-2002. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Brasília, v. 32, n. 1, p. 1-48, abr. 2002. Disponível em:

<<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/view/277/214>>. Acesso em 09 abr. 2007.

HERRERA, S.; BLANCO, F. **The quality of fiscal adjustment and the long-run growth impact of fiscal policy in Brazil.** Washington, DC: World Bank, Sept. 2006. (World Bank Policy Research Working Paper; 4004). Disponível em: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2006/09/06/000016406\\_20060906105548/Rendered/PDF/wps4004.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2006/09/06/000016406_20060906105548/Rendered/PDF/wps4004.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2007.

<[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2006/09/06/000016406\\_20060906105548/Rendered/PDF/wps4004.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2006/09/06/000016406_20060906105548/Rendered/PDF/wps4004.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2007.

KHAIR, A. A. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/BNDES, 2001. Disponível em:

<[http://www.bndes.gov.br/conhecimento/livro\\_lrf/guia.pdf](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/livro_lrf/guia.pdf)>. Acesso em: 13/08/2007.

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.



LEONI, E.; RENNÓ, L. Reelection and Fiscal Responsibility Law: reducing populist pressures in Brazil In: ANNUAL MEETING OF THE AMERICAN POLITICAL SCIENCE ASSOCIATION, 102, 2006, Philadelphia. **Proceedings...** Washington, DC: APSA, 2006, p. 27.

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.

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, p. 13.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 1., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004, p. 13.

PINTO, B.; GILL, I. **Public debt in developing countries: has the market-based model worked?** Washington, DC: World Bank, Aug. 2005. (World Bank Policy Research Working Paper; 3674). Disponível em: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2005/07/29/000016406\\_20050729140641/Rendered/PDF/wps3674.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2005/07/29/000016406_20050729140641/Rendered/PDF/wps3674.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2007.

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.

SACRAMENTO, A. R. S. A cultura política brasileira e a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo exploratório. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. p. 17.

SANTOS, F. S. **O controle institucional e o sistema de planejamento governamental brasileiro**: dificuldades para o alcance de uma integração positiva. 2004. 80 f. Monografia (Especialização) – Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, 2004. Disponível em:<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/url/ITEM/048378F074BC31B0E040010A70006BCF>>. Acesso em 15/03/2007.