
DÉFICIT DE ACCOUNTABILITY: UM ESTUDO NA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO NO BRASIL NA PERSPECTIVA DA TEORIA DA CONTABILIDADE

Eliedna de Sousa Barbosa ¹
Andréa de Oliveira Gonçalves ²
Cláudia Ferreira da Cruz ³
Mariana Guerra ⁴

▪ Artigo recebido em: 11/04/2021 ▪▪ Artigo aceito em: 03/10/2022 ▪▪▪ Segunda versão aceita em: 15/12/2022

RESUMO

A pesquisa objetivou identificar práticas de *accountability* para descrever o déficit de *accountability* no comportamento da Desvinculação de Receitas da União (DRU) na perspectiva da Teoria da Contabilidade. Trata-se de um estudo explicativo, descritivo, de natureza qualitativa e quantitativa, consulta pública, análise de conteúdo, levantamento de dados e testes estatísticos por meio de quase-experimento utilizando regressão com série temporal interrompida, compreendendo de janeiro de 1994 até março de 2019. Os resultados revelaram a ausência de identificação de uma conta específica no ementário da receita pública, de informações contábeis detalhadas e de evidenciação nas demonstrações contábeis e nos demonstrativos fiscais, impossibilitando a verificação da gestão dos recursos livres da DRU no Brasil, demonstrando práticas de déficit de *accountability* que corroboram com a literatura internacional. Na média, a DRU representou, aproximadamente, 4% do Produto Interno Bruto (PIB)

¹ Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Rua Baraúnas, 351, Bairro Universitário, Campina Grande (PB), CEP 58.429-500. Contato: (83) 3315-3300, eliedna.barbosa@gmail.com.

<https://orcid.org/0000-0001-6334-6584>

² Doutora em Integração da América Latina pela Universidade de São Paulo (USP). Universidade de Brasília (UnB). Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Asa Norte, Brasília (DF), CEP: 70.910-900. Contato: (61) 3107-0812, andreagon@unb.br.

<https://orcid.org/0000-0001-7514-8139>

³ Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Av. Pasteur, 250 - Sala 250, Urca, Rio de Janeiro (RJ), CEP: 22.290-902. Contato: (21) 39385117 Ramal: 5117, claudiacruz@facc.ufrj.br.

<https://orcid.org/0000-0001-5238-2029>

⁴ Doutora em Administração pela Universidade de Brasília (UnB). Universidade de Brasília (UnB). Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Asa Norte, Brasília (DF), CEP: 70910-900. Contato: (61) 3107-0812, profamarianaguerra@gmail.com.

<https://orcid.org/0000-0001-5234-5172>

Editor responsável pela aprovação do artigo: Dr. João Estevão Barbosa Neto

Editor responsável pela edição final do artigo: Dr. Ewerton Alex Avelar

brasileiro, evidenciou um crescimento da arrecadação da União centrado na expansão das receitas de contribuições e na retração das receitas de impostos, e uma política desonerativa com reflexos diretos na repartição de recursos com os entes subnacionais. O quase-experimento permitiu inferir que não houve aumento da nova DRU em relação ao PIB, mesmo com a mudança da base de cálculo e do percentual. Assim, pode-se observar à luz da Teoria da Contabilidade, que fragilidades de transparência, controle e aspectos implícitos do sistema da DRU, dificultam sua rastreabilidade e mantêm questionamentos sobre a repartição dos recursos entre os entes federados, gerando externalidades negativas e evidenciando práticas de déficit de *accountability* no mecanismo da DRU no Brasil.

Palavras-Chave: Déficit de *accountability*. Teoria da Contabilidade. Desvinculação de receitas da União (DRU).

ACCOUNTABILITY DEFICITS: A STUDY ON THE UNBINDING OF UNION REVENUES IN BRAZIL FROM AN ACCOUNTING THEORY PERSPECTIVE

ABSTRACT

The research aimed to identify accountability practices to describe the accountability deficit in the behavior of the Unbinding of Union Revenues (UUR) from the perspective of Accounting Theory. This is an explanatory, descriptive, qualitative and quantitative study, public inquiry, content analysis, data survey and statistical testing by quasi-experiment using regression with interrupted time series, comprising January 1994 to March 2019. The results revealed the absence of identification for a specific account in the public revenue inventory, for detailed accounting information, and for evidencing it in the financial and fiscal statements, making it impossible to verify the management of UUR's free resources in Brazil, demonstrating accountability deficit practices that corroborate with international literature. On average, the UUR represented approximately 4% of the Brazilian Gross Domestic Product (GDP), showing a growth in the Union's levying centered on the expansion of contribution revenue and the retraction of tax revenues, and a tax relief policy with direct consequences on the distribution of resources with subnational entities. The quasi-experiment also allowed us to infer that there was no increase in the new UUR regarding the GDP, even with the change to the calculation basis and the percentage. Thus, from an Accounting Theory perspective, it can be observed that flaws in transparency, control and implicit aspects of the UUR system hinder its traceability and raise questions about the distribution of resources among the federated entities, generating negative externalities and evidencing instances of accountability deficits in the Brazilian UUR mechanism.

Keywords: Accountability deficits. Accounting Theory. Unbinding of Union Revenues (UUR).

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, a busca pela alocação eficiente de recursos escassos, cobra dos governos, cada vez mais, a necessidade de aperfeiçoar o bem-estar da sociedade, no processo de transformação da arrecadação em bens e serviços essenciais, sem deixar de assegurar que prestará contas com transparência e responsabilidade, pelos atos e fatos praticados, garantindo práticas de *accountability*.

Contudo, a cada novo escândalo que envolve corrupção, fraudes e desvios de recursos de governos, há novas demandas por aumentos na divulgação de informações, controles e penalidades, renovando o desafio de analisar se as práticas de *accountability* estão apropriadas, em que circunstâncias e para que fins.

Nesse sentido, são fundamentais os processos de *accountability*, como instrumentos de manutenção da ordem de controle de gestão, com foco na supervisão, no monitoramento e na avaliação do desempenho, visando aumentar a eficiência, eliminar o desperdício, minimizar a fraude e o abuso de poder (Olsen, 2018).

Em contrapartida, Mulgan (2014) aponta o déficit de *accountability* como a ideia de ausência de controle, falta observável ou deficiência de qualidade, que, quase sempre, traz implicações de desaprovação e, ainda, encontra-se inserido na agenda internacional de pesquisas, dada a lacuna existente e a necessidade premente de mitigar a extensão dos déficits que são identificáveis.

Assim, a percepção do déficit de *accountability* é aumentada quando as práticas institucionalizadas de *accountability* não funcionam ou não são perfeitamente entendidas, gerando desconfiança, expectativas e aspirações contraditórias ou irrealistas, bem como uso arbitrário dos poderes (Bovens, Curtin & Hart, 2010; Olsen, 2018).

Esses fatores favorecem as discussões que permeiam a Desvinculação de Receitas da União (DRU), mecanismo usado pelo Governo Federal brasileiro, desde 1994, para aumentar o poder alocativo de recursos, o vem implementando, por sucessivas emendas constitucionais, em busca de ampliar a flexibilidade orçamentária e reduzir o efeito das vinculações existentes, especialmente, em relação aos impostos e às contribuições, expandindo o volume de recursos livres.

A última prorrogação da DRU ocorreu em 2016, com vigência até 2023, apresentando relevante mudança ao aumentar seu percentual de 20% para 30%, modificando sua base de cálculo, que passou a desvincular receitas da seguridade social e taxas, sendo as receitas de contribuições de maior representatividade dentro das receitas correntes arrecadadas, e ampliando sua aplicação para Estados e municípios.

Estudos sobre a DRU apontam a necessidade de se discutir, de forma ampla, os aspectos que a envolvem e a necessidade de mantê-la, por se tratar de um mecanismo que sequer tem finalidade mencionada em seu normativo legal instituidor (Scaff, 2004; Moura & Tavares, 2011; Pinheiro & Mello, 2014).

Esses aspectos permitem levantar questionamentos teóricos e práticos, que exigem interconexões, em busca de reflexões mais profundas. Desse modo,

buscou-se fundamentação por meio da perspectiva da Teoria da Contabilidade, devido a DRU carecer de evidenciação dos registros contábeis, comprometendo a transparência e a responsabilização. Assim, no campo da contabilidade observa-se uma oportunidade de pesquisa.

Ao inserir a lente da Ciência Contábil, resgate-se o que proferem Hendriksen & Van Breda (1999, p. 79) que entre os objetivos presumidos da contabilidade, está o de “facilitar funções e controles sociais, ou seja, facilitar as operações da sociedade organizada para o bem-estar de todos”.

Diante do exposto, encontra-se um cenário favorável para investigar o déficit de *accountability*, ao perceber fragilidades e/ou ausências de processos de *accountability*, que possam evidenciar as formas, decisões e direcionamentos em relação a DRU, tendo como problemática: Como evidenciar práticas de déficit de *accountability* no mecanismo da DRU no Brasil? O estudo tem como objetivo central identificar práticas de *accountability* para descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU na perspectiva da Teoria da Contabilidade.

Dessa forma, trabalha-se com a hipótese diretriz justificada: H_i : Há evidências de déficit de *accountability* na DRU à luz da Teoria da Contabilidade. Ao considerar que: i) de acordo com Bovens, Curtin e Hart (2010) as atividades governamentais protegidas por consenso entre partidos políticos, combinadas com desinteresse da mídia, estão sujeitas a déficits significativos de *accountability*; ii) Dubnick e Frederickson (2010), Mulgan (2014), Bovens e Schillemans (2014), apontam o déficit de *accountability* como um desafio da administração pública; iii) o Brasil, a partir de 1988 busca por um padrão de qualidade nas informações contábeis a serem evidenciadas, como forma de atender aos tomadores de decisão e aos cidadãos no setor público (Barnard, 2001; Filgueiras, 2011; Franco, Rezende, Figueiredo, & Nascimento, 2014); e, iv) devido uma rigidez orçamentária que limita o poder alocativo do governo, o mecanismo da DRU é usado para ampliar a flexibilidade orçamentária e expandir o volume de recursos livres.

Ao alcançar a resposta ao problema de pesquisa, aprofundar a discussão que envolve a temática, fomentar o campo de pesquisa da área contábil, especificamente, no setor público, esta pesquisa tem sua relevância. Por sua vez, justifica-se, principalmente, pela necessidade de fomentar uma lacuna de pesquisa inserida na agenda internacional segundo Mulgan (2014). E, espera-se, com os resultados obtidos contribuir para a academia, para o governo e para a sociedade, incentivando e direcionando estudos futuros.

Este artigo está estruturado apresentando além dessa introdução, o referencial teórico na Seção 2, os procedimentos metodológicos na Seção 3, os resultados na Seção 4 e as considerações finais na Seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Déficit de *Accountability* na Perspectiva da Teoria da Contabilidade

A *accountability*, como um dispositivo heurístico, ajuda aos pesquisadores a analisarem realidades confusas e a localizarem déficits que possam existir, seja

de informação, de ausência de discussão apropriada ou de incapacidade de correção (Brandsma & Schillemans, 2012).

As crescentes demandas da sociedade por *accountability*, como um fenômeno democrático que convoca seus agentes a prestarem contas, buscam explicações, justificativas e sanções que devem ser analisadas a partir das perspectivas cognitiva, normativa e de autoridade-poder. Nos casos de incompetência, corrupção e uso indevido do poder, o problema é visto como resultado da ausência de controle sobre os atores que têm os recursos necessários para realizar tarefas, seguir as regras e alcançar as metas pelas quais são responsáveis (Olsen, 2018), sendo esta uma característica de déficit de *accountability*.

Nesse cenário, o acompanhamento e a participação da sociedade na definição da alocação dos recursos destinados às políticas sociais são muito relevantes, para que não fiquem à mercê dos interesses clientelistas e(ou) de “currais” eleitorais (Correia, 2005). “Quanto mais o poder é centralizado e quanto mais liberdade de ação e competência uma instituição ou ator têm, mais importante é responsabilizá-los” (Olsen, 2018, p. 60).

No Brasil, uma verdadeira cultura de *accountability* ainda está longe de ser construída. Pontua-se, que com a Constituição Federal de 1988, expressões como democracia, participação popular, controle social e *accountability* passaram a figurar como jargões que legitimam ações públicas, mesmo que sem aplicações na prática e com uma sociedade ávida por informações (Slomski, 2009; Pinho & Sacramento, 2009; Matias-Pereira, 2010; Medeiros, Crantschaninov, & Silva, 2013).

Sob o viés teórico, discutir o déficit de *accountability*, por meio da Teoria da Contabilidade, parte do que profere Ijiri no estudo de 1975: i) que a escrituração contábil tem o poder de forçar as pessoas a relacionar o que aconteceu com o que pensaram que aconteceu; ii) que a prestação de contas é uma função da Contabilidade com uma visão simples de fornecimento de informação quantitativa para a tomada de decisão econômica; e, iii) a responsabilização é objeto subjacente da Contabilidade, que não se limita ao desempenho passado, pois se aplica, também, ao planejamento, à orçamentação e a previsões.

De acordo com Bovens (2006) *accountability* é uma palavra de origem anglo-normanda, que historicamente e semanticamente está intimamente relacionada à contabilidade.

Na perspectiva da Teoria da Contabilidade, a *accountability* tem início com a escrituração pelo método das partidas dobradas das atividades e das transações realizadas por ela e termina com as informações e as comunicações geradas pela Contabilidade (Nakagawa, Sordi Relvas, & Maria Dias Filho, 2008).

Para Iudícibus (2013) conceitos que datam da antiguidade da contabilidade desembocam na visão da *stewardship/accountability* e se materializam através de sucessivas contabilizações e relatórios obedecendo à sistemática das partidas dobradas.

Nesse contexto, Sunder (2014) profere que a contabilidade como um sistema de prestação de contas (*accountability*), deve funcionar efetivamente em um ambiente não somente de informação imperfeita, mas, também, de informação incompleta. Ademais, ressalta, ainda, que no trabalho de Ijiri (1975)

ele enxergou a contabilidade com um sistema para facilitar o bom funcionamento do relacionamento de *accountability* entre as partes interessadas.

Ao inserir a lente da Teoria da Contabilidade, Bovens, Goodin & Schillemans (2014) proferem que o termo *accountability* no setor público pode ser visto sob o enfoque de informações acessíveis, questões de interesse público, e, ainda, reportar a perspectivas e aos padrões contábeis, implicando na capacidade de prestar contas de assuntos de domínio público.

Para Merkl-Davies e Brennan (2017), tanto na Teoria da Contabilidade quanto na *accountability*, há contribuição de *insights* a respeito do fenômeno da comunicação contábil para o desenvolvimento de pesquisas na área, onde é vista, principalmente, como a transmissão de informações financeiras, ambientais e sociais para o público externo.

Nesse contexto, Lopes de Sá (2017) destaca que é preciso saber o que fazer com as informações obtidas, ou seja, é necessário entender o que significa, o que aconteceu com a riqueza patrimonial, e o que se evidencia nas demonstrações contábeis. Tal nível de compreensão e interpretação dos fenômenos contábeis devem permear a cultura organizacional, o indivíduo comum e os usuários da contabilidade.

Por sua vez, Ludícibus, Niyama, Oliveira & Beuren (2020) ressaltam que na Teoria da Contabilidade, os princípios contábeis convergem e se alinham aos pressupostos filosóficos da ética, da moral e da busca pela verdade.

Dessa forma, sendo o déficit de *accountability* entendido como ausência de controle, falta observável ou deficiência de qualidade, que, quase sempre, traz implicações de desaprovação por parte da sociedade (Mulgan, 2014), pela lente da Teoria da Contabilidade é possível perceber que o exercício de poder, por parte de determinados atores, retendo informações, promovendo-as de maneira seletiva e/ou manipuladas, comprometem a credibilidade das evidenciações e corrobora para esse cenário indesejável.

Diante do exposto, esses aspectos corroboram com um cenário favorável para investigar o déficit de *accountability*, ao perceber fragilidades e/ou ausências de processos de *accountability*, que possam evidenciar as formas, decisões e direcionamentos em relação a DRU na perspectiva da Teoria da Contabilidade.

2.2 Desvinculação de Receitas da União (DRU) no Brasil

Sob a perspectiva histórica, quando da implementação do Plano Real, em 1994, surgiu o Fundo Social de Emergência (FSE), como possibilidade de melhoria das contas públicas, enquanto não se implantassem as reformas constitucionais pretendidas. Desde então, esse instrumento foi prorrogado, passou por alterações posteriores, mudança do nome para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), e, em 2000, denominou-se Desvinculação de Receitas da União (DRU), conforme demonstrado na Figura 1.

DRU	Dispositivo legal	Vigência	Base de cálculo
FSE	ECR n° 1/1994	1994 e 1995	20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III.
FEF	EC n° 10/1996	1996 e 1.º semestre de 1997	20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3.º e 4.º.
	EC n° 17/1997	do 2.º semestre de 1997 a 1999	
DRU	EC n° 27/2000	de 2000 a 2003	20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou a serem criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.
	EC n° 42/2003	de 2003 a 2007	20% da arrecadação da União relativa a impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou a serem criados no período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.
	EC n° 56/2007	de 2008 a 2011	
	EC n° 68/2011	de 2011 a 2015	
	EC n° 93/2016	de 2016 a 2023	30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e às taxas, já instituídas ou a serem criadas até a referida data.

Figura 1 - Cronologia do instrumento da DRU.

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU), quando da análise das contas do Governo da República, evidenciou-se que o Fundo Social de Emergência, instituído pela Emenda Constitucional de Revisão (ECR) n.º 1, em 1.º de março de 1994, acrescentou os artigos 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica nos exercícios financeiros de 1994 e 1995. Os recursos desvinculados para o FSE seriam aplicados no custeio de ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários, auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e de outros programas de relevante interesse econômico e social (TCU, 1995).

Em seguida, segundo o TCU (1996), os recursos do FEF foram contabilmente apropriados em “arrecadação realizada por fonte de recursos”, na unidade gestora Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e, em termos de execução orçamentária, demonstrados no corpo do Relatório por função, programa, órgão superior e grupo de despesa.

Com a publicação da Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997, o FEF teve sua vigência ampliada até o encerramento do exercício de 1999. Para o TCU (1997), essa emenda ampliou, também, o montante das transferências da União para os municípios, a partir do segundo semestre de 1997, ao adicionar 1,56% da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O TCU ressaltou que os recursos utilizados pelo FEF estavam concentrados, essencialmente, em gastos com despesas correntes, principalmente de pessoal e encargos sociais, respondendo por 73,21% das

despesas realizadas, o que contraria o objetivo da desvinculação orçamentária, implícita no fundo em comento.

Em 21 de março de 2000, a Emenda Constitucional n.º 27 instituiu a DRU, com vigência até 2003, cujos recursos foram classificados como recursos ordinários (fonte 100), não havendo execução em separado, o que afasta o monitoramento da execução orçamentária específica (TCU, 2000), prorrogada pela EC n.º 42/2003 e pela EC n.º 56/2007.

A DRU da EC n.º 68/2011, vigente até 2015, autorizou o Governo Federal a utilizar 20% dos recursos de impostos e contribuições em programas e despesas que entendesse prioritários. Como as receitas vinculadas à esfera orçamentária da Seguridade Social não eram devidamente identificadas, isso acabava por comprometer a apuração de suas fontes de financiamento e o confronto com as respectivas despesas (TCU, 2011).

Depois de passar por sucessivas prorrogações, a EC n.º 93, de 8 de setembro de 2016, aumentou a vigência da DRU para até 31 de dezembro de 2023, ampliou de 20% para 30% o percentual das receitas de tributos federais que podem ser usadas livremente e alterou a base de cálculo de quais tributos podem ser desvinculados.

Considerando essa exposição, ao analisar o formato do mecanismo de minimização da rigidez orçamentária, pode-se observar que, desde 1994, quando foi criado, até a forma que permanece em vigor, foram mantidas suas características de ação, com mudanças apenas em relação às fontes de receitas que compõem sua base de cálculo e ao percentual.

Grande parte dos recursos desvinculados pela DRU e livremente empregados no orçamento fiscal financia vários tipos de despesas, inclusive juros e amortização da dívida pública (Gentil, 2006). Conforme Boschetti e Salvador (2006), a DRU cumpre, historicamente, o papel de uma perversa “alquimia” de transformar os recursos destinados ao financiamento da seguridade social em recursos fiscais para a composição do superávit primário e, por consequência, os utiliza para pagar juros da dívida. Dias (2011) destaca que a DRU tem como principal papel auxiliar no atingimento da meta de superávit fiscal.

Se, por um lado, a DRU propiciou a devolução de parte da flexibilidade orçamentária que possuíam os gestores públicos, por outro, reduziu a base de cálculo utilizada na apuração de algumas vinculações orçamentárias, estabelecidas pelo legislador constituinte (Suzart, 2015). Logo, diante da mudança da base de cálculo da DRU, em consonância com a EC n.º 93/2016, novos debates ocorreram em relação a seu efeito sobre a seguridade social.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse estudo seguiu o modelo prático quadripolar de Bruyne, Herman e Schoutheete (1982), percorrendo no polo epistemológico (exigência de pertinência) uma separação entre o conhecimento científico e o senso comum, com a hipótese diretriz justificada: H_i: Há evidências de déficit de *accountability* na DRU à luz da Teoria da Contabilidade. No polo teórico (exigência de conceitualização) foi utilizado a Teoria da Contabilidade como lente sobre a *accountability* e o déficit de *accountability*. No polo morfológico (exigência de

coerência), fez-se uso da abordagem empírico-positivista, utilizada para identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU. E, no polo técnico (exigência de verificação empírica), na análise qualitativa foi realizada uma consulta pública com análise de conteúdo, na quantitativa houve o levantamento de dados, com análise descritiva, explicativa e testes estatísticos, adotando-se o método misto, conforme Modell (2010), Lukka (2010), Parker (2012) e Creswell e Plano Clark (2013).

A consulta pública foi realizada pelo canal de comunicação Fale Conosco do portal eletrônico da STN, disponível no endereço <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>, enviada para Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF), contendo os temas: mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com novos PCASP e DCASP; identificação de como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo; existência de uma conta no PCASP para evidenciação da DRU; dificuldades de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência; e, normativo de regulamentação e operacionalização interna da DRU.

A partir das respostas realizou-se a análise de conteúdo, com vistas a identificar, de modo direto, práticas de *accountability* do mecanismo da DRU, bem como, foram consultados os relatórios de auditoria do TCU sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal, dos exercícios financeiros de 1995, 1996, 1997, 2000, 2007, 2009 e 2011 que apresentaram observações sobre a temática, a fim de verificar constatações sobre a DRU.

Para levantamento e coleta de dados quantitativos da DRU, foi necessário, primeiramente, identificar seus valores absolutos, calculados em conformidade com os percentuais e as bases estabelecidas pelas Emendas Constitucionais desde 1994, ou seja, são variáveis as receitas realizadas pela União de Impostos, Taxas, Contribuições Sociais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que integram as bases de cálculo da DRU, conforme a Figura 1, identificadas por meio do sítio eletrônico oficial da STN no *link* séries históricas. O Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro total mensal, em reais (R\$), foi obtido mediante série histórica disponibilizada pelo Banco Central do Brasil. Os dados coletados foram tabulados em planilhas no Microsoft Excel® e os testes estatísticos foram realizados no Stata®.

A pesquisa compreendeu um período longitudinal, com dados mensais de janeiro de 1994 até março de 2019, por ser o último mês de dados disponíveis quando da realização da pesquisa, perfazendo 303 meses ou observações, correspondentes a todo o espaço de tempo, desde quando surgiu o mecanismo da DRU como Fundo Social de Emergência, em 1994, até o momento de desenvolvimento dessa pesquisa, sendo essa a amostra. Em seguida, foram criadas as séries para análise da DRU apresentadas na Figura 2:

SÉRIES	DESCRIÇÃO E BASE DE CÁLCULO
<i>trib_raw</i>	Corresponde aos valores das receitas tributárias arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo até 2015, sem levar em consideração os efeitos inflacionários.

<i>cont_raw</i>	Corresponde aos valores das receitas de contribuições arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo a partir de 2016, sem levar em consideração os efeitos inflacionários.
<i>trib_defla</i>	Corresponde aos valores das receitas tributárias arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo até 2015, deflacionada pelo IPCA.
<i>cont_defla</i>	Corresponde aos valores das receitas de contribuições arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo a partir de 2016, deflacionada pelo IPCA.
<i>dru</i>	Corresponde aos valores mensais da DRU estimada com base nas emendas constitucionais apresentadas na Figura 1.
<i>pib</i>	Corresponde aos valores totais do PIB mensal.
<i>trib_defla_pib</i>	Corresponde ao percentual dos valores das receitas tributárias arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo até 2015, deflacionada (IPCA), em relação ao PIB brasileiro mensal.
<i>cont_defla_pib</i>	Corresponde ao percentual dos valores das receitas de contribuições arrecadadas pelo governo federal brasileiro, base de cálculo a partir de 2016, deflacionada (IPCA), em relação ao PIB brasileiro mensal.
<i>dru_pib</i>	Corresponde ao percentual da DRU estimada com base nas emendas constitucionais apresentadas na Figura 1 em relação ao PIB brasileiro mensal.

Figura 2 - Séries para análise da DRU.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na sequência, o delineamento caracterizou-se como um quase-experimento, tendência que vem sendo identificada por estudiosos da pesquisa na área contábil (Frezatti, Aguiar, Wanderley, & Malagueño, 2015; Costa & Martins, 2016; Homero Jr., 2016; Aguiar, 2017), pela possibilidade de fornecer dados descritivos úteis, de ser conduzida com toda a população de interesse do pesquisador, de lidar com períodos longos de tempo e, ainda, por ser importante para a produção de conhecimento aplicado (Schnelle & Lee, 1974; Campbell & Stanley, 1979; Kunkel, 1985; Kidder, 1987; Shadish, Cook, & Campbell, 2002; Leary, 2012).

Para o tratamento analítico-estatístico, foi necessária, inicialmente, a realização do deflacionamento das variáveis correspondentes aos valores monetários, pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) de março de 2019, medido mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), removendo os efeitos da variação de preços de todos os valores monetários para a moeda constante vigente no período da realização da pesquisa, proporcionando a devida comparação de exercícios diferentes em uma mesma moeda.

A técnica econométrica aplicada foi a da série temporal interrompida (*interrupted time series - ITS*), que, segundo Lagarde (2012), controla as tendências seculares da série, permite o controle de *outliers* e pode ser ajustada em caso de existência de correlação serial nos dados. Conforme as recomendações expressas em Lagarde (2012) e em Linden & Arbor (2015), foi estimado o seguinte modelo da Equação 1:

$$\left(\frac{DRU}{PIB}\right)_t = \beta_0 + \beta_1(NOVA_DRU) + \beta_2(POS_DRU) + \beta_3(TEMPO) + \beta_4(SAZO) + \epsilon_t \quad (1),$$

em que, em cada mês t da série temporal, $\left(\frac{DRU}{PIB}\right)_t$ é o índice de máxima desvinculação das receitas da União sobre o PIB; $NOVA_DRU$ é uma variável *dummy*, que indica o período da DRU anterior e posterior à EC n.º 93/2016 (nesse caso, de janeiro de 2016 a março de 2019). Tal variável assume valor de (1) em períodos posteriores e valor de (0) em períodos anteriores à DRU de 2016. POS_DRU representa a tendência da série de desvinculações após a nova DRU. A variável é codificada com 0 até o último ponto antes da intervenção (DRU de 2016) e codificada, sequencialmente, a partir de 1. $TEMPO$ é uma variável contínua, que indica o período de observações mensais, que vai de janeiro de 1994 a março de 2019. $SAZO$ é uma variável *dummy* adicionada em todos os meses de janeiro de cada ano para considerar a sazonalidade da série. Por fim, ϵ_t é o termo de erro da regressão.

Na Equação 1, β_0 capta os níveis de DRU/PIB médios no início da série, em que $t=0$. β_1 estima o impacto imediato da nova DRU, ou a mudança de nível, no resultado após a intervenção. β_2 reflete a mudança de tendência após a intervenção. β_3 estima a tendência estrutural, ou taxa de crescimento, na relação DRU/PIB , independentemente da implementação da nova DRU de 2016. Por fim, β_4 controla a sazonalidade existente nos meses de janeiro de cada ano, e não possui efeito interpretativo prático. Os coeficientes β_n serão estimados por mínimos quadrados ordinários (MQO), porém um dos seus pressupostos é que os termos de erro (ϵ_t) não sejam autocorrelacionados. A violação desse pressuposto produz erros-padrão viesados e resultados incorretos sobre a significância estatística dos coeficientes.

Para evitar tal resultado, foram seguidas as duas recomendações de Linden & Arbor (2015) para a correção da autocorrelação MQO: (1) foram adotados erros-padrão Newey-West (1987) para lidar com a autocorrelação. Esse procedimento é comum em pesquisas com séries temporais (Wooldridge, 2016); (2) como robustez, foram adotados erros-padrão, conforme Prais-Winsten (1954), em que se assume que os erros seguem um processo AR(1), isto é, há correlação entre os erros de cada período de observação t e os do período de observação anterior $t-1$. De antemão, os resultados seguem, qualitativamente, inalterados.

A partir deste escopo de pesquisa, se adverte e destaca-se como limitações, as possibilidades reais que esta análise deve levar em conta, diante dos dados envolvidos e necessários para as intervenções executadas, uma vez que a DRU não é um dado disponível e de fácil alcance, podendo gerar divergências se levantados ou mapeados em circunstâncias não consideradas nesta pesquisa.

É preciso seguir à risca todo o caminho percorrido para alcançar a sua base de mensuração. Na sequência, as medidas utilizadas para o seu tratamento podem, também, sofrer alterações a depender da janela de tempo utilizada de medição, bem como se fará uso do valor histórico ou do valor deflacionado, que taxa de deflacionamento será usada, sem esquecer das alterações de sua base de cálculo a cada nova prorrogação legal da DRU, que impossibilitam uma única parametrização para uma série longitudinal.

Dessa forma, os resultados e as conclusões restringem-se ao recorte do cenário de análise deste estudo. E, apesar disso, pode-se considerar que os resultados alcançados sejam robustos, diante da coerência dos procedimentos adotados, do rigor metodológico aplicado e do embasamento teórico que corrobora para o alcance da cientificidade conferida a esta pesquisa empírica.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Práticas de *accountability* e déficit de *accountability* na DRU

A fim de identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, foram analisadas as respostas que a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação [CCONF] apresentou, como pode ser observado na Figura 3. Os resultados obtidos consistem na perspectiva de desenho narrativo de tópicos, por ser focado em uma temática, um evento ou fenômeno (Mertens, 2005; Sampieri, Collado & Lucio, 2013).

QUESTÕES/ RESPOSTAS																															
<p>Questão: Diante das mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com novo PCASP, DCASP, não é possível identificar como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo. Esses valores são considerados no cômputo das receitas em que conta contábil?</p> <p>Resposta: 62120.00.00 N 12100911 0100980000 1 98000 1 8</p>																															
<p>Questão: Existe uma conta no PCASP para evidenciar a DRU?</p> <p>Resposta:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Conta contábil</th> <th>ISF</th> <th>Natureza da receita</th> <th>Fonte de recursos</th> <th>Esfera orçamentária</th> <th>UO</th> <th>Indicador de resultado</th> <th>Tipo de arrecadação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>62120.00.00</td> <td>N</td> <td>12100911</td> <td>0100980000</td> <td>1</td> <td>98000</td> <td>1</td> <td>8</td> </tr> <tr> <td>62120.00.00</td> <td>N</td> <td>12100911</td> <td>0100980001</td> <td>1</td> <td>98000</td> <td>1</td> <td>8</td> </tr> </tbody> </table>								Conta contábil	ISF	Natureza da receita	Fonte de recursos	Esfera orçamentária	UO	Indicador de resultado	Tipo de arrecadação	62120.00.00	N	12100911	0100980000	1	98000	1	8	62120.00.00	N	12100911	0100980001	1	98000	1	8
Conta contábil	ISF	Natureza da receita	Fonte de recursos	Esfera orçamentária	UO	Indicador de resultado	Tipo de arrecadação																								
62120.00.00	N	12100911	0100980000	1	98000	1	8																								
62120.00.00	N	12100911	0100980001	1	98000	1	8																								
<p>Questão: Mesmo com a dificuldade de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência, permite-se identificar apenas a existência de uma classificação por fonte específica de recursos, ou seja, a DRU é apenas um controle conta-corrente no financeiro?</p> <p>Resposta: Para atender à Carta Magna, foi elaborada, no âmbito da União, rotina contábil de arrecadação e classificação de recursos que distribui, de forma automática, os valores percentuais referentes à receita de origem e os valores desvinculados.</p>																															
<p>Questão: Que normativo regulamenta a operacionalização interna da DRU?</p> <p>Resposta: Por se tratar de processo de classificação de receita orçamentária, não houve necessidade de novo normativo interno para regulamentar a DRU.</p>																															

Figura 3 - Consulta estruturada com questões gerais sobre a DRU.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A resposta aponta a codificação (62120.00.00 N 12100911 0100980000 1 98000 1 8) como conta de contabilização dos recursos da DRU. Contudo, decodificando no PCASP o que foi apresentado, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2018), a resposta pode ser interpretada pela leitura da DRU contabilizada como "receita realizada". Na sequência, foi apresentado o Indicador de Superávit Financeiro (ISF), evidenciando que, para a DRU não se aplica (N). No que se refere à Natureza da Receita (12100911), observa-se que

sua única espécie de receita é classificada nas contribuições sociais. Ressalte-se, contudo, que as taxas, também, compõem a base de cálculo da DRU, mas não foram apontadas pela CCONF.

A Fonte de Recursos (0100980000), tem a finalidade, no caso da receita, de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias, enquanto, para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados, em conformidade com o MCASP (STN, 2018), ou seja, permite o controle da origem e da destinação do recurso. No caso da DRU, seu código é desmembrado na seguinte sequência: (0) é a identificação de uso que corresponde a “não destinado à contrapartida”, (1) é o grupo/fonte concernente a “Recursos do Tesouro – exercício corrente”, (00) é a fonte/especificação da destinação referente a receita ordinária e (980000) significa “detalhamento – Desvinculação de Receitas da União – Fonte 100”. Por sua vez, no (980001), o último dígito (1) corresponde ao Indicador de Resultado que compõe o cálculo do Resultado Primário.

A Esfera Orçamentária (1) corresponde ao Orçamento Fiscal. A Unidade Orçamentária (UO 98000) significa Receita do Tesouro da União. O Indicador de Resultado (1) compõe o cálculo do Resultado Primário e o Tipo de Arrecadação (8) significa que é uma receita sem vinculação. No que tange às dificuldades de extração de informações sobre a DRU, no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência, que permitem identificar apenas a existência de uma classificação por fonte específica de recursos, a DRU foi confirmada como um controle de conta-corrente no financeiro, que realiza, de forma automática, a distribuição dos valores percentuais referentes à receita de origem e aos valores desvinculados.

Destaque-se que essa rotina contábil dificulta a transparência e o controle da DRU para os diversos usuários externos a STN, porque a conta-corrente no financeiro não é evidenciada nos relatórios contábeis, que necessitam de registros em conta contábil para poder gerar informação que atenda aos padrões e às características qualitativas que a ciência contábil exige.

A respeito do questionamento quanto ao normativo de regulamentação e operacionalização interna da DRU, a resposta obtida foi que, por se tratar de processo de classificação de receita orçamentária, não houve necessidade de novo normativo interno para regulamentar a DRU.

Não sendo essas questões e respostas suficientes, consultou-se, também, os ementários das classificações por natureza da receita orçamentária, que subsidiam os entes da Federação no seu adequado registro contábil e onde se encontram todas as codificações, incluindo-se aquelas estabelecidas por meio da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001. Desse modo, verificou-se a inexistência de uma conta contábil codificada que evidenciasse a DRU de modo claro e direto, com promoção da transparência e do controle sobre esses recursos.

A ausência dessas características encontra fundamento no tema central déficit de *accountability*. Segundo estudiosos, em geral, o setor público é cercado de déficits de *accountability*, considerado um desafio na administração pública (Bovens, 2006; Dubnick & Frederickson, 2010; Mulgan, 2014).

Como a DRU tem a característica de ter surgido com o legítimo propósito de proporcionar uma alocação de receitas mais eficiente, retirando parte da indesejável afetação finalística e permitindo a livre alocação de recursos pela União (Mansur, 2018), causa estranheza o fato de 30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, não ter a devida transparência e evidenciação para fins, principalmente, de controle social.

Afinal, o fato da DRU possuir a particularidade de ser um recurso considerado “livre”, isso não implica em embutir a necessidade de ser um recurso ocultado dos relatórios contábeis. Muito pelo contrário, é preciso que eles, também, tenham a mesma transparência, evidenciação e controle que os recursos vinculados já possuem.

Sob a perspectiva da Teoria da Contabilidade, Breton (2019) alerta para a reflexão de que uma teoria, mesmo ao emitir leis resultantes de observações sistemáticas, tenta explicar e prever, a partir do conhecimento desenvolvido sobre o objeto, qual será o seu comportamento. Enquanto uma escolha política, em seu significado mais fundamental, tenta prescrever o comportamento para não o prever. Em contabilidade, a confusão entre esses processos é constante.

A Contabilidade sempre tem um duplo significado de listar e contar coisas importantes e de fornecer uma conta para o que foi listado e contado, conectada à *accountability*, em um contexto de relações sociais de poder nas quais as aplicações de padrões e o cumprimento de obrigações é uma expectativa razoável (Bovens, Goodin, & Schillemans, 2014).

Mesmo que a contabilidade do setor público seja influenciada pelo desenvolvimento da democracia e ande de mãos dadas com o desenvolvimento social e econômico da sociedade (Tagesson, 2014), “as informações contábeis são, particularmente, úteis para atividades de legitimação, porque elas parecem possuir uma racionalidade técnica neutra” (Chua, 1986, p. 617).

Nesse sentido, são fundamentais os processos de *accountability*, como instrumentos de manutenção da ordem de controle de gestão, com foco na supervisão, no monitoramento e na avaliação do desempenho, visando aumentar a eficiência, eliminar o desperdício, minimizar a fraude e o abuso de poder (Olsen, 2018).

Em contrapartida, a percepção do déficit de *accountability* é aumentada quando as práticas institucionalizadas de *accountability* não funcionam ou não são perfeitamente entendidas, gerando desconfiança, expectativas e aspirações contraditórias ou irrealistas, bem como uso arbitrário dos poderes (Bovens, Curtin & Hart, 2010; Olsen, 2018).

Esses fatores favorecem as discussões que permeiam a DRU e dificultam um entendimento consensual sobre os seus impactos nos gastos com a saúde e a previdência social, sobre o pacto federativo e, até mesmo, sobre sua constitucionalidade, o que poderia ser minimizado com o aumento de práticas de *accountability* nesse mecanismo por parte do poder público brasileiro.

4.2 O Comportamento da DRU

Desde 1994, questões envolvendo a DRU e seu impacto na seguridade social perduram, diante das dificuldades em esclarecer e aferir até que ponto influencia ou não na alocação de recursos para as funções de governo bem como, a gestão destes recursos transformados em aumento do poder discricionário do governo, ocasionando discussões sobre o rateio com os entes subnacionais. Assim, na análise quantitativa, a Figura 4 apresenta as séries de receitas tributárias, contribuições e DRU em valores reais (R\$) em relação ao PIB brasileiro representadas, respectivamente, como *trib_defla_pib*, *cont_defla_pib* e *dru_pib* em (%).

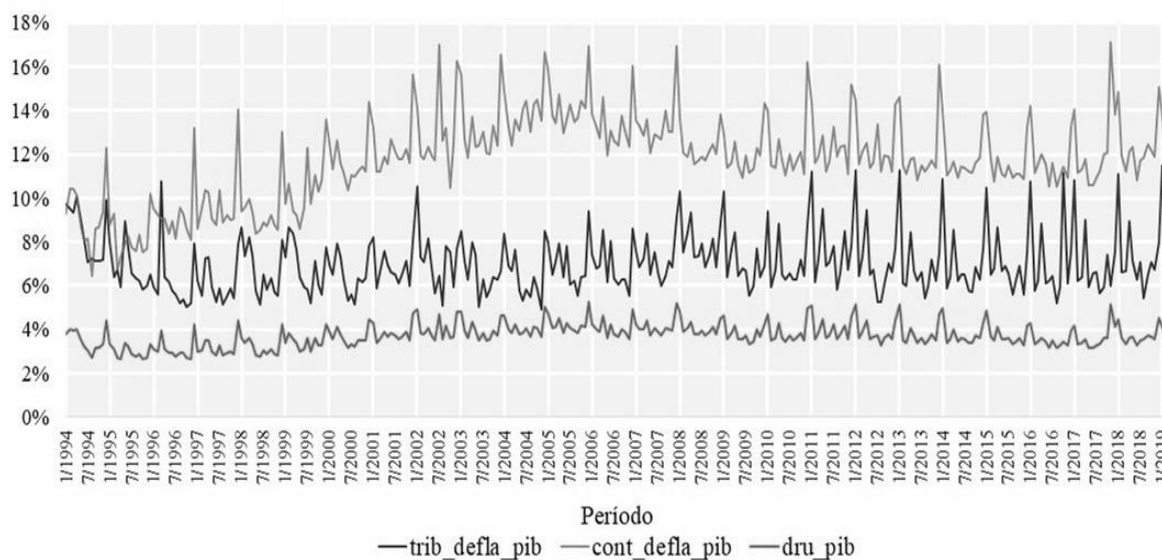


Figura 4 - Séries históricas de receitas tributárias, contribuições e DRU em relação ao PIB brasileiro.

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se que a série das receitas tributárias diminuiu em relação ao PIB brasileiro entre 1994 (10%) e 1996 (5%), mantendo-se, relativamente, constante ao longo do período, ao passo que a série das receitas de contribuições aumentou entre 1994 (9%) e 2005 (17%), mantendo-se, relativamente, constante no período seguinte até 2017 (17%), quando apresentou maiores resultados. Por outro lado, a DRU manteve-se, relativamente, constante ao longo do tempo, oscilando próximo dos 4% do PIB. De acordo com o TCU (2009), esses resultados da economia brasileira foram influenciados pela crise financeira internacional. Em 2009, o PIB reduziu seu valor, em termos reais, em 0,2% em relação ao PIB de 2008, alcançando um total de R\$ 3,143 trilhões.

A Figura 4 revela, também, a trajetória da situação fiscal do Brasil, apresentando o comportamento de uma política fiscal expansionista, durante os períodos nos quais a economia crescia acima da sua tendência de longo prazo, e contracionista, quando a economia operava abaixo do seu potencial.

O Brasil é caracterizado por significativas volatilidades econômicas, períodos de hiperinflação, recessões e breves intervalos de relativa estabilidade. Com o Plano Real (1994), veio a estabilização da moeda e, entre 2003 e 2014, o país viveu uma fase de relativo progresso. No entanto, desde 2015, vem passando

por um período de atividade econômica marcada por forte recessão. A taxa de crescimento do país vem desacelerando, desde o início da década, de uma média de crescimento anual de 4,5%, entre 2006 e 2010, para 2,1%, entre 2011 e 2014 (Banco Mundial, 2018; OCDE, 2018).

Em relação à DRU, a sua última prorrogação, ocorrida em 2016 (EC n.º 93), coincidiu com o período de recessão, o que fortalece a percepção da necessidade que o Governo teve de não só estender o tempo de vigência para 2023, mas também de aumentar o percentual de recursos livres (30%), e, ainda, de modificar a base de cálculo para as receitas de contribuições. Logo, era esperado que a DRU tivesse acréscimos consideráveis. Contudo, quando analisado sob a perspectiva do PIB, não foi possível confirmar essa expectativa por meio dos resultados apresentados até o momento, o que exigiria extrapolação dos estudos.

Para evidenciar, com maior precisão, esse cenário de análise, a Tabela 1, a seguir, apresenta as médias e os desvios-padrão de cada uma das três séries de índices apresentadas na Figura 4. A esse respeito, é necessário destacar que as estatísticas levantadas das séries temporais são de cunho descritivo, visto que tendências de longo prazo e sazonalidades podem influenciar, ainda, medidas sensíveis como a média.

Tabela 1

Estatísticas descritivas das séries de tempo dos índices

Painel A – Estatísticas descritivas dos índices (%)									
	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio-padrão				
Tributária/PIB	7,021	6,652	4,899	11,473	1,351				
Contribuições/PIB	11,767	11,774	6,424	17,083	1,978				
DRU/PIB	3,726	3,635	2,654	5,265	0,537				
Painel B – Média e desvio-padrão dos índices ao longo do período (%)									
Período	Tributária/PIB			Contribuições/PIB			DRU/PIB		
	Média	Min,	Máx,	Média	Mín,	Máx,	Média	Mín,	Máx,
1994-96	7,508	5,835	10,073	8,843	6,424	13,175	3,201	2,654	4,434
1997-99	6,556	5,141	8,656	9,886	8,360	14,052	3,280	2,744	4,400
2000-02	6,831	5,068	10,522	12,293	10,384	17,022	3,826	3,141	4,926
2003-05	6,639	4,899	9,413	13,476	11,854	16,629	4,077	3,487	5,265
2006-08	7,369	5,521	10,292	12,974	11,563	16,920	4,069	3,578	5,206
2009-11	7,188	5,568	11,215	12,209	10,936	16,218	3,879	3,341	5,110
2012-14	6,888	5,270	11,253	12,089	10,794	16,062	3,775	3,301	5,174
2015-17	6,987	5,206	11,178	11,763	10,542	17,083	3,594	3,163	5,125
2018-19 ^a	7,284	5,420	11,473	12,149	10,828	15,060	3,578	3,249	4,518

Nota. ^a Os valores do ano de 2019 foram obtidos com as observações dos meses de janeiro, março e abril.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme a Tabela 1, a DRU, as receitas tributárias e as receitas de contribuições representaram, em média, 3,7%, 7,0% e 11,7% do PIB, respectivamente. As séries, também, apresentaram forte oscilação no período, conforme se observa nos valores mínimos (2,6%, 4,8% e 6,4%, respectivamente) e máximos (5,2%, 11,4%, 17,0%, respectivamente), com destaque para os valores máximos permitidos de DRU, que alcançaram mais de 5% do PIB em 2006.

Para Alves (2017), o aumento extraordinário da arrecadação mediante contribuições, como forma preferencial de incremento das receitas federais,

justamente por elas não se submeterem à sistemática de partilha, acaba por retirar boa parte dos recursos que seriam distribuídos aos estados e municípios.

Ressalte-se, nesse cenário, a confirmação da política desonerativa da União, que, segundo Mansur (2018), funda-se ao lado da expansão da tributação por meio de contribuições, mormente em 2008, com vistas a amortecer os efeitos negativos da crise econômica mundial, conhecida como “bolha imobiliária norte-americana”.

Como a União passou a focar na tributação pelas contribuições, a DRU, com vigência até 2023, deixou de desvincular as receitas de impostos desde 2016, o que, por sua vez, não causa afetação direta na repartição de receitas para os entes subnacionais.

Esse contexto sinaliza o motivo pelo qual a União percebeu a necessidade de mudar a base de cálculo da DRU para as contribuições e taxas e, ainda, de aumentar o percentual, na expectativa de gerar mais recursos livres, sem violar o pacto federativo, uma vez que essas receitas superaram a arrecadação das receitas tributárias, sem perspectivas de reversão.

Destarte, os resultados demonstram que suas características de déficit de *accountability* encobrem a desconstrução paulatina que a União promoveu nas receitas de impostos com a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais de tributos, culminando no principal motivo de violação do pacto federativo. Logo, acarreta questionamentos, dúvidas e críticas, sem discussões aprofundadas.

Além disso, o fato da DRU ser um mecanismo que não atende as características de verificabilidade e controle na perspectiva da Teoria da Contabilidade, corrobora com o que Sunder (2014) profere sobre os gestores reterem informações que são consideradas desfavoráveis, gerando uma manipulação seletiva que reduz a credibilidade das informações contábeis, mas que essa opção pode garantir o seu bem-estar.

A partir de todo o exposto, é patente que a DRU é, ainda, muito questionável e pouco esclarecedora, principalmente, quando se busca por práticas de *accountability*. Essa ausência acaba por revelar características de déficit de *accountability*.

4.3 Quase-experimento: teste de regressão com série temporal interrompida

Nesta etapa caracterizada como um quase-experimento, foram aplicados modelos econométricos para testar se a implementação da DRU (EC n.º 93/2016) possibilitou o aumento do valor máximo alcançado com a desvinculação, por haver expectativas de auferir níveis maiores de desvinculação, devido às alterações ocorridas no percentual da base de cálculo desse mecanismo. O Painel A da Tabela 2 apresenta os resultados da estimação da regressão interrompida, adotando-se erros-padrão de Newey-West (1987). No Painel B, o modelo foi reestimado, adotando-se a metodologia de Prais-Winsten (1954) com erros AR(1).

Tabela 2

Análise de regressão interrompida por MQO

Painel A – regressão interrompida (1)		
Variável	Coefficientes	Intervalo de confiança a 95%
Constante	3,3018 *** (46,36)	[3,1617; 3,4420]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6766 *** (-6,74)	[-0,8741; -0,4792]
<i>POS_DRU</i>	0,0055 (1,39)	[-0,0023; 0,0133]
<i>TEMPO</i>	0,0028 *** (6,36)	[0,0019; 0,0037]
<i>SAZO</i>	0,6764 *** (6,89)	[0,4831; 0,8696]
Número de observações		303
R ² (%)		27,44%
R ² -Ajustado (%)		26,46%
Painel B – regressão interrompida (2)		
Variável	Coefficientes	Intervalo de confiança a 95%
Constante	3,3241*** (41,61)	[3,1669; 3,4813]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6314 *** (-2,92)	[-1,0566; -0,2061]
<i>POS_DRU</i>	0,0037 (0,42)	[-0,0136; 0,0211]
<i>TEMPO</i>	0,0028 *** (5,50)	[0,0018; 0,0038]
<i>SAZO</i>	0,4558 *** (5,40)	[0,2897; 0,6219]
Número de observações		303
R ² (%)		17,95%
R ² -Ajustado (%)		16,85%

Significância: *** $p < 1\%$, ** $p < 5\%$ e * $p < 10\%$.

Nota. No Painel A da Tabela 2, os erros-padrão foram obtidos com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Os valores para o teste t estão entre parênteses. No Painel B, qualitativamente, os resultados são mantidos.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme evidenciado nos resultados da regressão, o nível inicial da relação entre DRU/PIB foi estimado em 3,30%, próximo da média de toda a série exposta na Tabela 1. Tal relação apresentou uma tendência estatisticamente significativa em toda a série, porém tal resultado é economicamente irrelevante, dada a sua magnitude (0,0028%).

No primeiro mês após a implementação da nova DRU (janeiro de 2016), há indícios de existir uma redução significativa na relação DRU/PIB de -0,67%. Porém, após a intervenção (*POS_DRU*), não é possível afirmar que ocorreram mudanças na tendência da série. O controle para a sazonalidade foi significativo (janeiro de cada ano), ao demonstrar a importância de se considerar padrões sazonais ao longo do tempo, pois desconsiderar seus efeitos poderia comprometer os resultados.

Conforme exposto no Painel B, como teste de robustez, foi empregado o método de Prais-Winsten (1954), com resultados qualitativamente similares, pois os

coeficientes só apresentaram alteração após a segunda ou terceira casa decimal.

A regressão interrompida foi replicada, com a adição de mais um controle para a sazonalidade, a variável *SAZ02*, uma *dummy* que assume valor de 1 em todos os meses de dezembro de cada ano e 0 nos demais meses. Os resultados auferidos não foram qualitativamente diferentes, permanecendo a interpretação da Tabela 2.

Mais uma vez, como teste de robustez, foi empregado o método de Prais-Winsten (1954), com exceção da significância da segunda sazonalidade (*SAZ02*), que apresentou *p-valor* < 1%, os resultados foram similares aos expostos na Tabela 2.

Assim, esse quase-experimento permitiu testar estatisticamente se a implementação da nova DRU possibilitou aumento do valor máximo alcançado com a desvinculação, constatando que, até março de 2019, último mês de referência dessa análise, não houve aumento da DRU em relação ao PIB, mesmo com a mudança da base de cálculo e do percentual.

De 1994 até 2015, a DRU possibilitava a recentralização de rendas sob o controle da União nas receitas tributárias, mantendo relação direta com a repartição de recursos para os entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios), ao passo que aplicava a política desonerativa, incrementando sua tributação mediante a obtenção das receitas de contribuições, o que acabou por contribuir no processo de desequilíbrio do pacto federativo brasileiro.

De modo geral, a DRU acumula discussões que sinalizam características de déficit de *accountability*, inclusive pelo próprio sistema de controle externo do Brasil, segundo aponta o TCU, no relatório de análise das contas do Governo da República referente ao exercício de 2000 ao enfatizar que a Emenda Constitucional n.º 27, de 21/3/2000, que instituiu a DRU e na qual classificam-se os valores como recursos ordinários (fonte 100), “não havendo, assim, execução em separado dessa parcela de receitas do Tesouro Nacional. *Afasta-se, com isso, o monitoramento de execução orçamentária específica, o que deixa de favorecer, em particular, as ações de controle*” [grifo nosso] (TCU, 2000, p. 95).

Em 2007, novamente, o TCU faz ressalva quando da análise das contas do Governo Federal, ao apontar que, “devido à atual sistemática de contabilização dos recursos da DRU junto à fonte de recursos “00 – Recursos Ordinários”, *não é possível determinar qual montante exato desses recursos desvinculados da seguridade estaria financiando o orçamento fiscal, ou retornando à própria esfera* [grifo nosso] (TCU, 2007, p. 161).

A ausência de controle sobre os recursos da DRU, como o TCU aponta, corrobora, também, com toda a discussão que foi realizada nesta pesquisa. A inexistência de informações contábeis sobre esse mecanismo, que atendam às características qualitativas necessárias para os mais diversos usuários, assim como a indisponibilidade dela, acaba por afetar a sua transparência e, por consequência, a devida responsabilização por todos os recursos que estão envolvidos nesse processo.

Afinal, o fato de a DRU conferir mais liberdade ao Poder Executivo não deveria ser confundido com o direito de torná-la oculta, o que, além de acarretar divergências e questionamentos, acaba por comprometer as contas públicas.

Desse modo, por meio de análises empíricas que possibilitaram examinar questões relevantes sobre a DRU, os resultados sugerem evidências de déficit de *accountability* na DRU, que conferem ao governo federal brasileiro um aumento no seu poder discricionário de tributação e uma manobra que evita repartição de recursos com os entes subnacionais, confirmando a hipótese diretriz justificada (H_i: Há evidências de déficit de *accountability* na DRU à luz da Teoria da Contabilidade).

Os déficits de *accountability* estão localizados em gestões que não estão motivadas ou não são capazes de fazê-la ou de melhorar o sistema de *accountability* em geral (Bovens *et al.*, 2010; Busuioc, 2010). Mulgan (2014) ressalta que eles devem ser vistos como relativos e comparativos, na suposição de que todos os sistemas de *accountability* são deficientes em alguns aspectos. Logo, para reconhecê-lo ou fazer julgamentos é necessária uma visão explícita de porque o déficit é prejudicial e porque, se possível, deva ser mitigado ou removido.

Nesse contexto, o déficit de *accountability* na DRU pode ser observado por fragilidades como a ausência de controle sobre a alocação desses recursos livres, a inexistência de informações contábeis disponíveis nos relatórios, a indisponibilidade de prestação de contas e por consequência da sua transparência, fatores esses que devam ser minimizados ou extintos, mediante a representatividade do volume de recursos envolvido, as questões constitucionais e políticas, sua influência no Orçamento da Seguridade Social e nos entes subnacionais, além das discussões e críticas que a envolve, renovando-se a cada prorrogação.

5 CONCLUSÕES

De modo geral, neste estudo buscou-se evidenciar práticas de déficit de *accountability* na DRU à luz da Teoria da Contabilidade, sendo esse um mecanismo que confere mais liberdade ao Poder Executivo do Governo Federal brasileiro para atuar nas suas prioridades, e da forma como se apresenta, acaba por comprometer a divulgação de informações contábeis, a transparência, a prestação de contas e o controle.

Diante dessas características, em termos práticos, ocorre descumprimento do ordenamento constitucional, ao burlar a repartição de recursos, priorizando uma política desonerativa e maximizando sua arrecadação pelas receitas de contribuições, o que compromete os entes subnacionais (governos estaduais e municipais) e gera fragilidades fiscais e de práticas de *accountability*.

Ao tomar por base o PIB brasileiro a DRU foi estimada em 3,30%, sem oscilações significativas, mantendo-se constante, ao longo de todo o período, desde o início da sua vigência, quando era o Fundo Social de Emergência. Ademais, as prorrogações sucessivas e a expansão gradativa da DRU acabam por materializá-la como um mecanismo permanente, devido ao tempo em que permanece em vigor, já que, ao alcançar 2023, estará próximo de completar três décadas de plena execução.

Nesse sentido, é preciso levar em conta que, no período analisado (de janeiro de 1994 a março de 2019), o Brasil passou por momentos positivos e de crise econômica. De acordo com a Organização para a Cooperação e

Desenvolvimento Econômico, o país teve forte crescimento combinado com progresso social, apesar da longa recessão que começou em 2014, e vem se recuperando lentamente (OCDE, 2018).

O fato é que, considerando o cenário de crescimento das receitas de contribuições, em detrimento das receitas tributárias, ocorre uma centralização de recursos financeiros pela União, com características de um poderoso instrumento de governabilidade.

Após análise do comportamento da DRU, seja a sua base de cálculo anterior ou posterior a sua última prorrogação, que ocorreu em 2016, levantam-se questionamentos e discussões em relação ao pacto federativo e aos impactos na saúde, na previdência e na assistência social.

Quando os interesses e as relações de poder refletem discussões e conflitos sobre esse desenho de sistema paralelo de arrecadação que é impulsionado pela DRU, ocorre um resultado dissonante do que é consagrado pela CF/88.

Percebe-se, ainda, que os atores envolvidos com a DRU se protegem de certa forma, com a falta efetiva da *accountability*, por não prestarem contas aos governados, deixando de explicar e justificar seu comportamento, quando a informação presume controle e possibilidade de responsabilização, caracterizando, dessa forma, evidências de déficit de *accountability*.

Em suma, a resposta ao problema de pesquisa possibilita que o déficit de *accountability* na DRU tem relevantes fragilidades de transparência e controle. O fato de o governo deter significativos volumes de recursos públicos para uso discricionário, sem que as devidas boas práticas de governança possam ser observadas, acaba por revelar que a maximização dos orçamentos públicos é, ainda, insuficiente ao interesse público.

Por sua vez, os dirigentes políticos que eleitos pela sociedade para defender os interesses da coletividade, acabam ao longo do tempo, mantendo a renovação da DRU, sem torná-la rastreável, controlável e transparente.

Ademais, sobre a DRU não é possível gerar informações contábeis úteis, ponto este ressaltado pelo próprio sistema de controle externo do país, ao apontar sua dificuldade em auditá-la.

Dessa forma, a DRU se perpetua por ciclos políticos, ainda, sinalizando a existência de aspectos implícitos no que se refere aos lançamentos, a omissão de informações e a ausência de sua evidenciação nas demonstrações contábeis, uma vez que inexistente conta contábil para tal escrituração, corroborando com práticas de déficit de *accountability*.

Assim, os resultados apresentados limitam-se ao delineamento desta pesquisa. Espera-se com esses resultados incentivar, direcionar e ampliar estudos futuros, buscando discutir essa temática na perspectiva de outras lentes teóricas. Além disso, que possam analisar a DRU em nível de entes subnacionais, a fim de mapear outras externalidades, levando-se em conta as peculiaridades regionais e locais.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. (2017). Pesquisa Experimental em Contabilidade: propósito, desenho e execução. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. ISSN 1983-861. São Paulo, v.10, n.2, p. 224-244, Maio/Ago. de 2017. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100206>.
- Alves, R. A. V. (2017). *Federalismo Fiscal Brasileiro e Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- Banco Central do Brasil (2019). *Brasil: Produto Interno Bruto (PIB) mensal*. Recuperado de: <https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>.
- Banco Mundial (2018). Brasil: aspectos gerais. Recuperado de: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/overview>.
- Barnard, F. M. (2001). *Democratic legitimacy: plural values and political power*. Montreal: McGill-Queen's University Press.
- Boschetti, I., & Salvador, E. (2006). Orçamento da seguridade social e política econômica: perversa alquimia. *Serviço Social & Sociedade*, São Paulo: Cortez, n. 87, p. 25-57, 2006.
- Bovens, M. (2006). Analysing and Assessing Public accountability: A Conceptual Model. *European Governance Papers (EUROGOV)*, C-06-01.
- Bovens, M.; Curtin, D.; & Hart, P. (2010). *What Deficit? The Real World of EU Accountability - Chapter 1: The EU's Accountability Deficit: Reality or Myth?* Oxford: Oxford University Press, 2010.
- Bovens, M.; Goodin, R. E. & Schillemans, T. (2014). *The Oxford Handbook of Public Accountability - Google Play (First)*. New York: Oxford University.
- Brasil. *Constituição da República Federativa de 1988*. Diário Oficial da União. Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.
- Brasil. *Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 01 de março de 1994*. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Diário Oficial da União.
- Brasil. *Emenda Constitucional n.º 10, de 04 de março de 1996*. Acrescenta os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Diário Oficial da União.
- Brasil. *Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997*. Acrescenta dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. Diário Oficial da União.
- Brasil. *Emenda Constitucional n.º 27, de 21 de março de 2000*. Acrescenta o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a

desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Diário Oficial da União.

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União.

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 56, de 20 de dezembro de 2007*. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. Diário Oficial da União.

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011*. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Diário Oficial da União.

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 93, de 8 de setembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Diário Oficial da União.

Brandsma, G. J., & Schillemans, T. (2012). The Accountability Cube: Measuring Accountability, *Journal of Public Administration Research and Theory*, Volume 23, Issue 4, 1 October 2013, Pages 953–975.

Breton, G. (2019). *A Postmodern Accounting Theory: An Institutional Approach*, Emerald Publishing Limited, pp. 256.

Bruyne, P., Herman, J., & Schoutheete, M. (1982). *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982.

Busuioc, M. (2010). *The Accountability of European Agencies: legal provisions and Ongoing Practices*. Delft: Eburon.

Campbell, D. T. & Stanley, J. C. (1979). *Delineamentos experimentais e quase-experimentais de pesquisa*. São Paulo: EPU/EDUSP. (Originalmente publicado em 1966).

Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought, *The Accounting Review*, v. LXI, n.4 October, 1986.

Correia, M. V. C. (2005). *O Conselho Nacional de Saúde e os Rumos da Política de Saúde Brasileira: mecanismo de controle social frente às condicionalidades dos organismos financeiros internacionais* (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco.

Costa, F., & Martins, G. (2016). Características epistemológicas de publicações científicas em Contabilidade: evidências de um cenário produtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(29), 33-68. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n29p33>.

Creswell, J.W, & Plano Clark, V.L. (2013). *Pesquisa de métodos mistos*. 2ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013. 287p.

- Dias, F. A. C. (2011). *Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?* Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado - Textos para discussão n. 103, p. 1-25, 2011. Recuperado em 10 de janeiro, 2019, de <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-103-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-ainda-necessaria>.
- Dubnick M. J., & Frederickson, H. G. (2010). Accountable Agents: Federal Performance Measurement and Third-Party Government. *Journal of Public Administration Research and Theory* 20: 143 -159.
- Filgueiras, F. (2011). Além da transparência: *accountability* e política da publicidade. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (84), 65-94. Recuperado em 07 de janeiro, 2019, de <https://dx.doi.org/10.1590/S0102-64452011000300004>.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., Figueiredo, F. C., & Nascimento, C. (2014). Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da Internet. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 140-153.
- Frezatti, F., de Aguiar, A. B., de Araujo Wanderley, C., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47. <https://doi.org/10.4270/ruc.2015103>.
- Gentil, D. L. (2006). *A Política Fiscal e a Falsa Crise da Seguridade Social Brasileira – Análise financeira do período 1990–2005*. 2006. 244f. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Homero Jr., P. F. (2016). Crítica Metodológica e Epistemológica de Pesquisas Contábeis Experimentais Publicadas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 10(2), 220-233. <https://doi.org/10.17524/repec.v10i2.1378>.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2019). *Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) de março de 2019*. Recuperado de: <https://www.ibge.gov.br/>.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association. Recuperado em 04 de janeiro, 2019, de <http://trove.nla.gov.au/work/21734674?selectedversion=NBD453629>.
- Iudícibus, S. de, Niyama, J. K., Oliveira, V. R. F. de, & Beuren, I. M. (2020). Reflexões sobre as bases filosóficas dos princípios contábeis. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 17(42), 158-173. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n42p158>.
- Kidder, L. H. (Org.) (1987). *Selltiz, Wrightsman e Cook: Métodos de pesquisa nas*

relações sociais (2ª ed.). São Paulo: EPU.

Kunkel, J. H. (1985). Vivaldi in Venice: an historical test of psychological propositions. *The Psychological Record*, 35, 445-457.

Lagarde, M. (2012). How to do (or not to do) ... Assessing the impact of a policy change with routine longitudinal data. *Health Policy and Planning*, v.27, p. 76-83, 2012. <https://doi.org/10.1093/heapol/czr004>.

Leary, M. R. (2012). *Introduction to behavioral research methods*, 6a ed. New Jersey, Pearson Education Inc.

Linden, A., & Arbor, A. (2015). Conducting interrupted time-series analysis for single- and multiple-group comparisons. *The Stata Journal*, v. 15, n. 2, p. 480-500, 2015.

Lopes, A. B. (2009). *The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil*. Tese de Doutorado. The University of Manchester, Manchester, UK.

Lopes de Sá, A. (2017). *Fundamentos da contabilidade geral: Introdução ao conhecimento prático e doutrinário da ciência contábil moderna*. 5. ed. Curitiba: Juruá.

Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(1), 110-115. Recuperado em 04 de janeiro, 2019, de <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>.

Mansur, D. O. U. (2018). *A desvinculação das receitas da União: elementos e (in)constitucionalidades*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

Matias-Pereira, J. (2010). *Governança no Setor Público*. São Paulo: Atlas.

Medeiros, A. K., Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. (2013). Estudos sobre *accountability* no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 745-775. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000300010>.

Mertens, D. M. (2005). *Research and evaluation in education and psychology: Integrating diversity with quantitative, qualitative and mixed methods* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.

Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21, 124-129. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.005>.

Moura, M. R., & Tavares, J. F. C. (2011). *Desvinculação de Receitas da União – DRU: impacto da prorrogação, avaliação com base em dados de 2010 a 2012*. Brasília: Senado Federal, 2011.

- Mulgan, R. (2014). *Accountability Deficits*, in Mark Bovens, Robert E. Goodin and Thomas Schillemans (ed.), *Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, UK, pp. 545-559.
- Nakagawa, M. M., Sordi Relvas, T. R., & Maria Dias Filho, J. (2008). *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 1(3), 83-100. <https://doi.org/10.17524/repec.v1i3.17>.
- Newey, Whitney K. and West, Kenneth D. (1987). *A Simple-Positive Semi-Definite, Heteroskedasticity and Autocorrelation Consistent Covariance Matrix*. *Econometrica* 55, 703- 708.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (2018). *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*, Éditions OCDE, Paris.
- Olsen, J. P. (2018). *Accountability democrática, ordem política e mudança: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia* /Johan P. Olsen; tradução, Eliane Rio Branco. Brasília: Enap, 2018. 327 p.
- Parker, L. D. (2012). *Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance*. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002>.
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?*. *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368.
- Prais, G.J. and Winsten, C.B. (1954). *Trend Estimates and Serial Correlation*. Cowles Commission Discussion Paper, Stat. No. 383, University of Chicago, Chicago.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.
- Schnelle, J. F., & Lee, J. F. (1974). *A quasi-experimental retrospective evaluation of a prison policy change*. *Journal of Applied Behavior Analysis*, 7(3), 483–496.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF). (2001). *Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001*. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2001. Recuperado de: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos%20portarias-sof/portaria-interm163_2001_atualizada_2015_02set2015.pdf/.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2018). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 8. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018. 354 p. Recuperado de:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>.

Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Houghton, Mifflin and Company.

Slomski, V. (2009). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.

Sunder, S. (2014). *Teoria da Contabilidade e do Controle*. São Paulo: Atlas.

Suzart, J. A. S. (2015). O impacto da desvinculação de receitas nos gastos com educação da União: uma análise entre os anos de 1994 a 2012. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2015, vol.49, n.4, pp.869-888. ISSN 0034-7612.

Tagesson, T. (2014). *The conditions for and the users of public sector accounting*, in Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T. (Eds), *Public Sector Accounting*, Routledge, London.

Tribunal de contas da união (TCU). (1995). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (1996). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (1997). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (2000). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (2007). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (2009). *Desempenho da Economia Brasileira – TCU*. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Tribunal de contas da união (TCU). (2011). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

Wooldridge, J. M. (2016). *Introdução a Econometria: uma abordagem moderna*, 3ª Edição, Cengage Learning, São Paulo, 2016.