

ALEXANDRE RODRIGUES VIVEIROS

**O EMPREGO DA EMPRESA GERENCIAL DE PROJETOS
NAVAIS (EMGEPRON) NA OBTENÇÃO DE PRODUTOS DE
DEFESA (PRODE) PARA AS FORÇAS ARMADAS:**

um estudo de caso

Trabalho de Conclusão de Curso -
Monografia apresentada ao Departamento de
Estudos da Escola Superior de Guerra como
requisito à obtenção do diploma do Curso de
Altos Estudos de Política e Estratégia.

Orientador: CMG (RM1-FN) Pedro Fonseca
Junior.

Rio de Janeiro
2018

C2018 ESG

Este trabalho, nos termos de legislação que resguarda os direitos autorais, é considerado propriedade da ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA (ESG). É permitida a transcrição parcial de textos do trabalho, ou mencioná-los, para comentários e citações, desde que sem propósitos comerciais e que seja feita a referência bibliográfica completa.

Os conceitos expressos neste trabalho são de responsabilidade do autor e não expressam qualquer orientação institucional da ESG

Assinatura do autor

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

V857e Viveiros, Alexandre Rodrigues.

O emprego da Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) na obtenção de Produtos de Defesa (PRODE) para as Forças Armadas: um estudo de caso / Capitão de Mar e Guerra (IM) Alexandre Rodrigues Viveiros. - Rio de Janeiro: ESG, 2018.

53 f.

Orientador: Capitão de Mar e Guerra (RM1-FN) Pedro Fonseca Junior.
Trabalho de Conclusão de Curso – Monografia apresentada ao Departamento de Estudos da Escola Superior de Guerra como requisito à obtenção do diploma do Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia (CAEPE), 2018.

1. Orçamento Público no Brasil. 2. Empresas Públicas no Brasil. 3. Novo Regime Fiscal. I. Título.

CDD – 359.6

Elaborada por Alessandra Alves dos Santos – CRB-7/6327

À minha amada esposa Luciana, pelo seu amor e pela sua amizade incondicionais, e ao nosso lindo e amado filho Leonardo, fonte de alegria, motivação e orgulho.

Aos meus pais Edilson e Almerinda, pela dedicação e pelos exemplos de vida.

Aos meus irmãos Eduardo, Juliana e Bruno, amigos fiéis em uma trajetória de esforço conjunto.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela dádiva da vida, pelo acolhimento e pelas pessoas que dispôs em meu caminho.

Aos meus mestres e professores, de hoje e de sempre, pelos conhecimentos transmitidos e, principalmente, pelos exemplos de serviço e dedicação ao próximo.

Ao meu orientador, Comandante Pedro FONSECA Junior, maior incentivador deste trabalho, pela disponibilidade, confiança e direcionamento seguro.

À Diretoria e aos Colaboradores da EMGEPRON, em especial ao Contra-Almirante (IM) Marcus VINICIUS Lima de Souza, Diretor Administrativo-Financeiro, e ao Comandante Marcus RAMOS, Chefe do Departamento Jurídico, pela disponibilidade e transparência no fornecimento de subsídios para a condução desta pesquisa.

Ao Comando, Corpo Permanente e demais oficiais, praças e servidores da ESG, pelo ambiente respeitoso, cortês e acolhedor com que nos brindaram ao longo do ano, ao mesmo tempo em que nos fizeram refletir, cada vez mais, sobre a importância de se estudar o Brasil com o propósito de melhorá-lo.

Aos estagiários da Turma Ética e Democracia – TED, pela amizade fraterna, pelas experiências compartilhadas, pelo respeito e pela engrandecedora troca de conhecimentos.

Quando tudo parece estar indo contra você, lembre-se de que o avião decola contra o vento, não a favor dele.

Henry Ford

RESUMO

Esta monografia aborda a busca por soluções para as dificuldades enfrentadas pelas Forças Armadas brasileiras para a aquisição de Produtos de Defesa (PRODE) no volume necessário à condução adequada de suas atividades finalísticas, considerando-se as recorrentes restrições orçamentárias, sobretudo no que se refere aos recursos para a realização de investimentos. Essa situação agravou-se a partir de 2017, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal (NRF), por meio do qual passaram a ser estabelecidos, por vinte anos, tetos para os gastos públicos de diversos setores. O objetivo deste estudo é identificar como o novo modelo adotado, a partir de 2017, pela Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) para aquisição de meios navais para a Marinha do Brasil (MB) poderia ser empregado para obtenção de outros PRODE para as Forças Armadas. Com relação à metodologia adotada, a pesquisa classifica-se, quanto aos fins, em exploratória, descritiva e aplicada; e quanto aos meios, em bibliográfica, documental e estudo de caso. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, apresentam-se características e peculiaridades das empresas públicas brasileiras, em geral, e da EMGEPRON, em particular, considerando-se sua natureza de empresa pública não dependente. Em seguida, descreve-se o modelo de capitalização da Empresa, implementado a partir de 2017, destinado à Recomposição do Núcleo do Poder Naval, por meio da construção das Corvetas Classe Tamandaré. Na conclusão, são indicadas possibilidades de emprego do mencionado modelo para a aquisição de outros PRODE para as Forças Armadas.

Palavras chave: Orçamento das Forças Armadas. Produtos de Defesa. Novo Regime Fiscal. Empresas Públicas. EMGEPRON.

ABSTRACT

This monography discusses the search for solutions to the difficulties faced by the Brazilian Armed Forces related to the purchase of Defense Products (PRODE) in the amount necessary to properly conduct their final activities, considering the recurrent budgetary constraints, especially with regard to resources for the realization of investments. This situation has worsened since 2017, with the enactment of Constitutional Amendment nº 95, which created the New Fiscal Regime, which established, for 20 years, ceilings for public expenditure in various sectors. The objective of this study is to identify how the new model adopted since 2017 by the Naval Project Management Company (Empresa Gerencial de Projetos Navais – EMGEPRON) for the acquisition of naval resources for the Brazilian Navy could be used to obtain other PRODE for the Armed Forces. Regarding the adopted methodology, this research is classified, for its purposes, in exploratory, descriptive and applied; and for its means, in bibliographical, documentary and case study. Through bibliographic and documentary research, this study analyses the characteristics and peculiarities of Brazilian public companies, in general, and EMGEPRON, in particular, considering its nature as a public company that is not dependent on public resources. This research also describes the company's capitalization model, implemented since 2017, for the Restoration of the Core of Brazilian Naval Power, through the construction of the new Tamandaré Class Corvettes. In conclusion, this monography indicates possibilities of using the mentioned model for the acquisition of other PRODE for the Brazilian Armed Forces.

Keywords: *Brazilian Armed Forces Budget. Defense Products. New Fiscal Regime. Brazilian Public Companies. EMGEPRON.*

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1	Evolução Orçamentária de Defesa em Relação ao PIB – 2002 a 2017	22
QUADRO 2	Série Histórica de Investimentos – Despesa Realizada – 2008 a 2017	23

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ACT	Acordo de Cooperação Técnica
AMAZUL	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A.
AMRJ	Arsenal de Marinha no Rio de Janeiro
BB	Banco do Brasil
BC	Banco Central do Brasil
BID	Base Industrial da Defesa
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CCT	Corveta Classe Tamandaré
CEF	Caixa Econômica Federal
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CN	Congresso Nacional
CONJUR-MD	Consultor Jurídico do Ministério da Defesa
DE	Diretoria Especializada
DGePM	Diretoria de Gestão de Programas da Marinha
DGMM	Diretoria-Geral do Material de Marinha
DOCM	Diretoria de Obras Civis da Marinha
DSAM	Diretoria de Sistemas de Armas da Marinha
EB	Exército Brasileiro
EC	Emenda Constitucional
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
END	Estratégia Nacional de Defesa
FAB	Força Aérea Brasileira
FAJCMC	Fábrica Almirante Jurandyr da Costa Müller de Campos
FCN	Fragatas Classe Niterói
FGV	Fundação Getúlio Vargas
GCV	Gestão do Ciclo de Vida
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IMBEL	Indústria de Material Bélico do Brasil
IMNB	Indústria Militar Naval Brasileira
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LBDN	Livro Branco de Defesa Nacional
LC	Lei Complementar

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB	Marinha do Brasil
MD	Ministério da Defesa
MDA	Ministério do Desenvolvimento Agrário
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome
MF	Ministério da Fazenda
MPDG	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
NDCC	Navio de Desembarque de Carros de Combate
NRF	Novo Regime Fiscal
NT	Navio-Tanque
OI	Orçamento de Investimentos
OMPS	Organizações Militares Prestadoras de Serviços
PDG	Programa de Dispêndios Globais
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PMG	Período de Manutenção Geral
PND	Política Nacional de Defesa
PPA	Plano Plurianual
PRODE	Produtos de Defesa
RFP	<i>Request for Proposal</i> (Solicitação de Proposta)
RP	Restos a Pagar
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	O PROBLEMA.....	11
1.2	OBJETIVO DA PESQUISA.....	12
1.3	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	12
1.4	RELEVÂNCIA DO PROBLEMA.....	13
1.5	OBJETIVOS INTERMEDIÁRIOS.....	13
1.6	METODOLOGIA.....	14
1.7	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	ORÇAMENTO DAS FORÇAS ARMADAS	17
2.1.1	Despesas com custeio e investimento	20
2.1.2	Emenda Constitucional (EC) nº 95	23
2.1.2.1	Conceitos relativos à EC nº 95	23
2.1.2.2	Impactos da EC nº 95 no orçamento das Forças Armadas	25
2.2	EMPRESAS PÚBLICAS BRASILEIRAS.....	27
2.2.1	Conceitos relativos às empresas públicas no Brasil	27
2.2.2	Classificação das empresas públicas no Brasil	28
3	ESTUDO DE CASO - EMPRESA GERENCIAL DE PROJETOS NAVAIS (EMGEPRON)	31
3.1	PROPÓSITO DE CRIAÇÃO DA EMGEPRON	31
3.2	CLASSIFICAÇÃO DA EMGEPRON QUANTO À DEPENDÊNCIA DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS.....	34
3.3	NOVO MODELO DE NEGÓCIO UTILIZADO PELA EMGEPRON A PARTIR DE 2017.....	35
4	ANÁLISE SOBRE APLICAÇÕES NA ÁREA DE DEFESA DO NOVO MODELO DE NEGÓCIO UTILIZADO PELA EMGEPRON	41
5	CONCLUSÃO	45
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O interesse pelas contas públicas vem aumentando nas sociedades democráticas. A crescente demanda por serviços de governo, associada à busca do equilíbrio orçamentário, faz surgir uma necessidade cada vez maior de rigorosos critérios de análise dos gastos públicos.

Os contribuintes desejam que os gastos do governo sejam efetuados de forma eficiente e eficaz, atendendo a critérios de economicidade e de efetividade, tendo em vista que, a cada dia, pagam mais impostos na tentativa de sanarem-se os crescentes *déficits* orçamentários.

A busca pelo aperfeiçoamento administrativo do aparelho estatal no Brasil não é um fato recente. Porém, nos últimos anos, o tema da eficiência do Estado vem assumindo cada vez mais um papel de relevância dentro da nossa sociedade (SILVA; DAVIS; VIVEIROS, 2008, p. 421).

No Brasil, a partir da Constituição da República Federativa do Brasil (CF) de 1988, a procura pelas melhores técnicas administrativas tornou-se um importante instrumento para os órgãos da área governamental. Seu art. 70 elenca os aspectos que devem ser enfocados pelo Congresso Nacional (responsável pelo controle externo) e pelo sistema de controle interno de cada poder. Dentre esses aspectos, destacam-se a legalidade, a legitimidade e a economicidade.

Segundo Silva, Davis e Viveiros (2008, p. 421-422), em face da necessidade de redução de custos e de se aumentar a qualidade dos serviços entregues à população, a eficiência da administração pública é essencial.

A administração de empresas públicas e o orçamento público são áreas específicas dentro da administração pública. Sua importância é vital para a credibilidade do setor econômico-financeiro de qualquer país que almeje o crescimento econômico e, conseqüentemente, o desenvolvimento nacional.

1.1 O PROBLEMA

Nos últimos anos, devido às recorrentes restrições orçamentárias, sobretudo no que se refere a recursos para a realização de investimentos, as Forças Armadas brasileiras têm encontrado dificuldades para a aquisição de Produtos de Defesa (PRODE) no volume necessário à condução adequada de suas Atividades

Finalísticas de Defesa. Essa situação agravou-se a partir de 2017, com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal (NRF), por meio do qual passaram a ser estabelecidos, por vinte anos, tetos para os gastos públicos de diversos setores.

No entanto, a despeito dessas limitações, o Ministério da Defesa (MD) e a Marinha do Brasil (MB) implementaram, por meio da Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON), um modelo de negócio para aquisição de novos meios navais, o qual ainda se encontra em processo de implantação.

Esse novo modelo baseia-se no fato de que as despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes não se incluem na base de cálculo e nos limites estabelecidos no NRF, o que possibilita a capitalização da EMGEPRON e, conseqüentemente, uma ampliação da sua capacidade financeira para participar de empreendimentos de elevado vulto, como ocorre com a aquisição de meios navais.

Este trabalho propõe-se a descrever e analisar esse modelo e a verificar sua aplicabilidade para obtenção de outros PRODE para as Forças Armadas.

O problema a ser apreciado nesta pesquisa é, portanto, o seguinte:

Em que medida o novo modelo adotado, a partir de 2017, pela Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) para aquisição de meios navais para a Marinha do Brasil (MB) poderia ser empregado para obtenção de outros Produtos de Defesa (PRODE) para as Forças Armadas?

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é identificar como o novo modelo adotado, a partir de 2017, pela EMGEPRON para aquisição de meios navais para a MB poderia ser empregado para obtenção de outros PRODE para as Forças Armadas.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Desde que foi criada, em 1982, a Empresa Gerencial de Projetos Navais tem utilizado variados modelos de negócio em suas atividades empresariais, de acordo com as naturezas dos ramos de atividade em que atua, as características das

legislações aplicáveis a cada caso e os diversificados tipos de clientes com quem negocia.

O trabalho ficará restrito ao modelo que se encontra em implantação, desde 2017, pela EMGEPRON para aquisição de meios navais para a Marinha do Brasil. Sendo assim, não serão considerados, nesta monografia, os demais modelos de negócio que vinham sendo utilizados pela mencionada empresa para condução de suas atividades, anteriores à da Emenda Constitucional nº 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal, por meio do qual passaram a ser estabelecidos, por vinte anos, tetos para os gastos públicos de diversos setores.

A delimitação ora proposta se impõe devido à elevada complexidade de se dissecar todos os diferentes modelos utilizados pela EMGEPRON nos últimos anos, os quais não se mostraram capazes de atender à necessidade de modernização em larga escala do Poder Naval, sobretudo em face das novas restrições impostas pela promulgação da EC nº 95.

1.4 RELEVÂNCIA DO PROBLEMA

Tendo em vista que a abordagem levará em consideração a busca por alternativas para a aquisição de Produtos de Defesa para o Ministério da Defesa (MD) e para as Forças Armadas – Marinha do Brasil (MB), Exército Brasileiro (EB) e Força Aérea Brasileira (FAB), considera-se o tema de fundamental importância para a Defesa Nacional.

Além disso, o efeito multiplicador na economia nacional, decorrente da aquisição dos PRODE, poderá contribuir de forma significativa para o Desenvolvimento Nacional, não somente em função dos elevados volumes de recursos financeiros envolvidos, mas também dos decorrentes investimentos em ciência, tecnologia e inovação.

1.5 OBJETIVOS INTERMEDIÁRIOS

Para se alcançar o objetivo final desta pesquisa, pretende-se atingir os seguintes objetivos intermediários:

- a) Descrever as recorrentes restrições orçamentárias afetas às Forças Armadas brasileiras nos últimos anos, sobretudo no que se refere a

recursos para a realização de investimentos, e suas consequências para a aquisição de PRODE no volume necessário à condução adequada de suas Atividades Finalísticas de Defesa;

- b) Identificar as consequências, para o orçamento das Forças Armadas, decorrentes da promulgação da EC nº 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal;
- c) Descrever as principais diferenças entre as empresas públicas dependentes e não dependentes, considerando-se a taxionomia decorrente da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);
- d) Identificar os efeitos da EC nº 95 no âmbito das empresas públicas brasileiras, considerando-se as suas diferentes classificações;
- e) Descrever o novo modelo adotado pela EMGEPRON, a partir de 2017, para aquisição de meios navais para a MB; e
- f) Analisar a aplicabilidade desse o novo modelo para a aquisição de outros Produtos de Defesa.

1.6 METODOLOGIA

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2000, p. 46-53), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, a pesquisa será exploratória, descritiva e aplicada. A investigação será exploratória porque não se verificou a existência de estudos que abordem a aplicação, nas empresas públicas brasileiras, do novo modelo de negócio adotado pela EMGEPRON. A pesquisa será ainda descritiva porque visa a descrever as características desse modelo, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos inerentes às empresas públicas. A pesquisa será aplicada porque é motivada, fundamentalmente, pela necessidade de resolver problemas concretos de obtenção de Produtos de Defesa para as Forças Armadas.

Quanto aos meios, a pesquisa será bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa será bibliográfica porque, para a fundamentação teórico-metodológica do trabalho, recorrer-se-á a livros, decretos, resoluções, artigos e monografias já publicados e disponíveis ao público para a investigação sobre os seguintes assuntos: orçamento público e empresas públicas no Brasil. A

investigação será também documental, porque se valerá de documentos internos aos órgãos públicos que digam respeito ao objeto de estudo, com necessidade de acesso a relatórios e documentos elaborados pelo MD, pela MB e pela EMGEPRON. A pesquisa será ainda um estudo de caso, pois será circunscrito a apenas uma empresa pública selecionada, com caráter de profundidade e detalhamento.

Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, pretende-se levantar as características e peculiaridades das empresas públicas brasileiras, em geral, e da EMGEPRON, em particular, considerando-se sua natureza de empresa pública não dependente.

Em seguida, planeja-se descrever o modelo de capitalização da Empresa, implementado a partir do segundo semestre de 2017, destinado à obtenção de novos meios navais para a MB.

Por fim, será analisado se o mencionado modelo poderia ser empregado para a aquisição de outros Produtos de Defesa para as Forças Armadas.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O Capítulo 1 apresenta o problema a ser analisado no presente trabalho, destacando o objetivo da pesquisa, a delimitação do estudo, a relevância do problema e os objetivos intermediários da pesquisa.

O Capítulo 2 corresponde à revisão da literatura existente a respeito dos assuntos envolvidos com o tema, focalizando: Orçamento das Forças Armadas no Brasil nos últimos anos, englobando as despesas com custeio e investimento, bem como a EC nº 95 e seus impactos no orçamento das Forças Armadas; e conceitos e classificações relativos às empresas públicas no Brasil.

O Capítulo 3 apresenta o estudo de caso relativo à EMGEPRON, incluindo o propósito de sua criação, a sua classificação quanto à dependência dos recursos orçamentários e a descrição do novo modelo de negócio utilizado por aquela empresa a partir de 2017.

No Capítulo 4, encontra-se a análise sobre possíveis aplicações na área de defesa do novo modelo de negócio utilizado pela EMGEPRON. Essa discussão serve de base para as conclusões e recomendações apresentadas no Capítulo 5.

No Capítulo 5, são apresentadas as conclusões da pesquisa. Nele, encontra-se descrito como o novo modelo adotado, a partir de 2017, pela Empresa Gerencial de Projetos Navais para aquisição de meios navais para a MB poderia ser utilizado para obtenção de outros Produtos de Defesa para as Forças Armadas e, com base nessa decisão, são feitas recomendações acerca do seu emprego, bem como sugestões para futuras pesquisas a respeito do tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste Capítulo, serão resenhados e comentados alguns trabalhos referentes a estudos sobre o tema desta pesquisa, publicados no Brasil e no exterior. Dentre outros itens, serão destacadas as peculiaridades das empresas públicas brasileiras, para verificar-se a aplicabilidade do modelo em estudo.

2.1 ORÇAMENTO DAS FORÇAS ARMADAS

O orçamento público no Brasil é regido, dentre outros documentos, pelo disposto na Constituição Federal de 1988, em seus art. 165 a 169, sob o Título "Dos Orçamentos"; pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999; pela Lei Complementar (LC) nº 101, de 4 de maio de 2000; e pela Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001 (SLOMSKI, 2001, p. 214).

O orçamento público é um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para apresentar seus planos e programas de trabalho para determinado período. O orçamento abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo (BEZERRA FILHO; MOREIRA, 2001, p. 71).

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções. O orçamento tradicional funcionava como meio de controlar politicamente os atos do Executivo; já o orçamento moderno tem a função principal de servir de instrumento de administração por parte do Poder Executivo.

Angélico (1995, p. 39) esclarece que o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo. Através da autorização prévia, pode o órgão de representação popular exercer sua ação fiscalizadora sobre a arrecadação e a aplicação realizadas pelo Poder Executivo.

Segundo Kohama (2003, p. 62-63), para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução dos problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as aspirações da sociedade, na medida em

que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, é indispensável que obedeça a determinados princípios. Os princípios representam regras gerais, premissas básicas ou norteadoras de ação, com a finalidade de oferecer condições de procedimentos que garantam a qualidade, a uniformidade e a confiabilidade das práticas exercidas. São princípios orçamentários: Programação; Unidade; Universalidade; Anualidade (também conhecido como Princípio da Periodicidade); Exclusividade; Clareza; Equilíbrio; Não Afetação das Receitas (conhecido também como Não Vinculação); e Exatidão.

Angélico (1995, p. 39) relata que o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo. Através da autorização prévia, pode o órgão de representação popular exercer sua ação fiscalizadora sobre a arrecadação e a aplicação realizadas pelo Poder Executivo.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 52) explicam que o processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária desenvolve-se praticamente durante todo o ano, a fim de permitir que o orçamento seja executado a partir do início do exercício financeiro seguinte.

Os seguintes instrumentos são utilizados para elaboração da proposta orçamentária, atendendo ao art. 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

- a) Plano Plurianual (PPA);
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e
- c) Lei Orçamentária Anual (LOA).

Todos os dispositivos acima têm prazo para tramitação e votação pelo Congresso Nacional.

O Projeto de Lei do Plano Plurianual (PPA) é enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato, sendo devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (15 de dezembro). O PPA, que vigora por quatro anos, do segundo ano do mandato presidencial até o final do primeiro ano do mandato subsequente, estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é enviada anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril e devolvida para sanção presidencial até o dia 30 de junho, sem a qual o Congresso Nacional está impedido de iniciar o seu recesso de julho. Esta lei compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O projeto de LOA é enviado anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto e devolvido para sanção presidencial até o dia 15 de dezembro. É com base nas autorizações da LOA que as despesas do exercício são executadas (BEZERRA FILHO; MOREIRA, 2001, p. 71).

A elaboração orçamentária é representada pelas ações de previsão e aprovação de recursos para um determinado período, a partir das propostas iniciais das unidades e dos órgãos hierárquicos executores, de modo a fornecer os parâmetros a serem obedecidos para a adequada gestão dos recursos públicos. O orçamento apresenta, em termos financeiros, os programas, os projetos e as atividades agrupados setorialmente por funções de governo, segundo os grupos de despesa, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação destes recursos (TORRES JÚNIOR, 2003, p. 60).

Os recursos para execução dos programas de trabalho do governo são especificados por meio dos créditos orçamentários aprovados pelo Poder Legislativo no orçamento anual. Tais créditos são discriminados pelos órgãos e unidades orçamentárias segundo uma classificação institucional específica.

Segundo Silva (2002, p. 77), créditos orçamentários são os recursos para execução dos programas de trabalho do governo, aprovados pelo Poder Legislativo no orçamento anual. Tais créditos são discriminados pelos órgãos e unidades orçamentárias, podendo ainda ser descentralizados, por meio de provisões, para as unidades administrativas que passam a dispor desses créditos e, conseqüentemente, a ter condições de efetivar despesas orçamentárias.

Entende-se por descentralização de créditos a movimentação das dotações consignadas em lei, colocando-as disponíveis aos Ordenadores de Despesa para que estes possam, por conta de tais créditos, executar o orçamento. A

descentralização de créditos pode ser definida, também, como a transferência dos créditos orçamentários entre as unidades gestoras do sistema.

No caso das Forças Armadas, os recursos orçamentários são descentralizados inicialmente para o MD e, a partir de critérios por ele estabelecidos, são redistribuídos para as Forças.

2.1.1 Despesas com custeio e investimento

Para fazer face às suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade.

O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio (SILVA, 2002, p. 101).

Por outro lado, Silva (2002, p. 124) conceitua despesas como "todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos".

As despesas públicas representam a retribuição que o Estado realiza, no cumprimento de suas funções, dos recursos por ele auferidos, através da própria sociedade a ser beneficiada.

Conforme destaca Viveiros (2004, p. 51), a administração pública, ao aplicar seus recursos, não visa angariar receitas, mas sim prestar e/ou manter os melhores serviços à população. Essa é a finalidade das despesas na administração pública.

As despesas públicas podem ser classificadas de acordo com a sua categoria econômica, conforme previsto no art. 12 da Lei nº 4.320/64, em correntes e de capital.

As despesas correntes são os gastos de natureza operacional realizados pela administração pública para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 151) explicam que as despesas correntes também são chamadas de efetivas, ou de despesas propriamente ditas, pois correspondem a fatos modificativos (diminutivos) na Contabilidade Empresarial, com diminuição de ativo sem concomitante diminuição de passivo ou aumento de ativo,

ou com aumento de passivo sem concomitante aumento de ativo ou diminuição de passivo.

As despesas correntes podem ser classificadas em despesas de custeio e transferências correntes.

O § 1º do art. 12 da Lei nº 4.320/64 esclarece que serão classificadas como despesas de custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis. Como exemplos de despesas de custeio, podem ser mencionados os gastos com pessoal, material de consumo e serviços de terceiros e encargos.

Por outro lado, as despesas de capital são os gastos realizados pela administração pública com propósito de criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso de investimentos e inversões financeiras, respectivamente, que constituirão incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

As despesas de capital são também conhecidas como não efetivas ou por mutação patrimonial. Essas despesas representam troca de recursos financeiros por elementos patrimoniais, tais como: aquisição de bens, concessão de empréstimos, amortização da dívida etc. Essas despesas são representadas por mutações patrimoniais que nada acrescentam ao patrimônio, só ocorrendo uma troca de recursos financeiros por bens, direitos ou obrigações, ou seja, uma diminuição no sistema financeiro (saídas de recursos) e um aumento no sistema patrimonial (entrada no patrimônio).

As despesas de capital podem ser divididas, de acordo com o tipo de gasto, em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

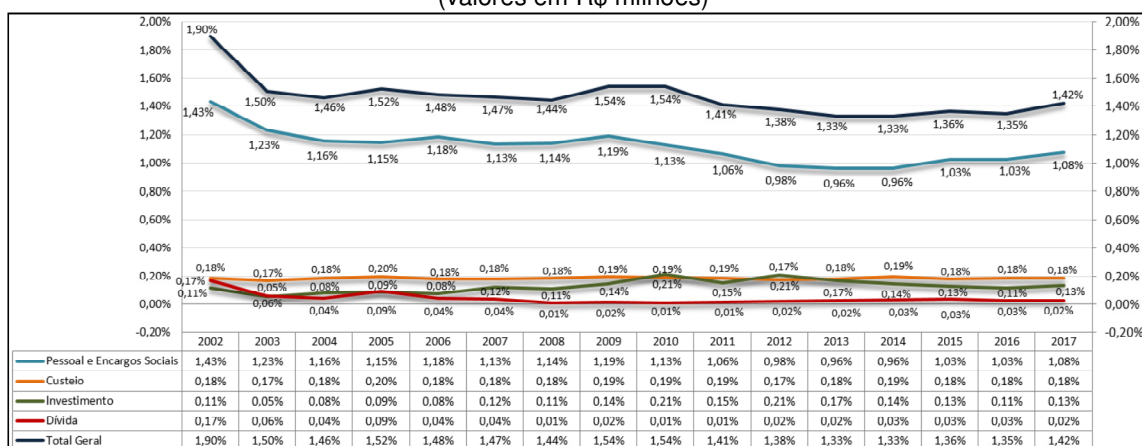
O § 4º do art. 12 da Lei nº 4.320/64 classifica como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

Portanto, os programas e projetos estratégicos das Forças Armadas são custeados, majoritariamente, com recursos orçamentários classificados como investimentos. O MD e as Forças Armadas dependem da alocação desses recursos de investimento para aquisição de seus Produtos de Defesa, cujas demandas são

estabelecidas em alinhamento com as diretrizes constantes da Política Nacional de Defesa (PND), da Estratégia Nacional de Defesa (END) e do Livro Branco de Defesa Nacional (LBDN).

Os dados apresentados no quadro a seguir evidenciam a redução percentual da participação orçamentária da Defesa em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), no período de 2002 a 2017. Em resumo, observa-se uma curva descendente, na qual a participação percentual situava-se no patamar de 1,80% do PIB em 2002 e de 1,42% em 2017, atingindo seu mínimo de 1,33% no biênio 2013/2014. Apesar da discreta elevação nos últimos três anos, os dados não apontam para uma mudança de patamar que venha a indicar que o Setor de Defesa tenha alcançado maior relevância na agenda nacional, refletida no processo legislativo já descrito de forma resumida neste trabalho.

Quadro 1 – Evolução Orçamentária de Defesa em Relação ao PIB – 2002 a 2017
(valores em R\$ milhões)



Fonte: Memento nº 79/2018 do Ministério da Defesa (2018, p. 14).

No que se refere especificamente aos gastos com investimento, o cenário apresentado encontra-se corroborado no quadro a seguir, no qual se pode claramente perceber não apenas um decréscimo de patamar de investimentos nos últimos anos em relação a 2012 e 2013, como também, sobretudo, a falta de regularidade nos provisionamentos de recursos orçamentários ao longo do período considerado, o que dificulta o planejamento adequado dos grandes projetos de investimento do MD e das Forças Armadas.

Quadro 2 – Série Histórica de Investimentos – Despesa Realizada – 2008 a 2017

2.2.4 – INVESTIMENTOS – DESPESA REALIZADA																				
(Valores Correntes - R\$ Milhões)																				
SETOR	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%
ADM. CENTRAL- MD (*)	367,8	10,5	469,8	9,8	1.017,5	12,3	454,4	7,0	1.295,0	12,9	1.184,8	13,2	1.491,6	17,9	1.281,0	17,0	1.166,0	16,5	862,5	9,8
MARINHA	609,0	17,4	1.428,3	29,7	3.837,5	46,5	2.840,0	43,5	3.425,8	34,1	3.576,0	39,9	2.950,0	35,3	1.859,0	24,7	1.681,0	23,7	2.869,8	32,7
EXÉRCITO	442,9	12,7	633,7	13,2	877,2	10,6	1.238,8	19,0	2.873,0	28,6	1.757,9	19,6	1.475,2	17,7	1.002,0	13,3	1.180,0	16,7	1.684,5	19,2
AERONÁUTICA	2.075,3	59,4	2.277,8	47,4	2.520,8	30,5	2.001,3	30,6	2.459,0	24,5	2.444,0	27,3	2.439,5	29,2	3.399,0	45,1	3.053,0	43,1	3.360,4	38,3
TOTAL	3.495,0	100,0	4.809,6	100,0	8.253,0	100,0	6.534,5	100,0	10.052,8	100,0	8.962,7	100,0	8.356,3	100,0	7.541,0	100,0	7.080,0	100,0	8.777,3	100,0

Fonte: Memento nº 79/2018 do Ministério da Defesa (2018, p. 16).

2.1.2 Emenda Constitucional (EC) nº 95

Os resultados fiscais e a trajetória da dívida pública têm motivado o debate sobre os rumos da política fiscal no Brasil. Com o propósito de conter a evolução da relação dívida/PIB, bem como reduzir a instabilidade da economia atribuída à deterioração das contas públicas, foi aprovada, pelo Congresso Nacional, a Emenda Constitucional nº 95/2016, sancionada em 2017, que implementou o Novo Regime Fiscal, o qual impôs limites individualizados para as despesas primárias pelos próximos vinte anos.

Nesta subseção, procura-se elucidar algumas questões relativas à implantação desse Novo Regime Fiscal, sobretudo no que se refere aos seus possíveis impactos orçamentários no âmbito do Ministério da Defesa.

2.1.2.1 Conceitos relativos à EC nº 95

Visando a solucionar os problemas das contas públicas brasileiras e diante de uma dívida pública crescente, foi elaborada, pelo poder executivo, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 241/2016 que, posteriormente, recebeu o número nº 55/2016 e, ao ser aprovada, tornou-se a Emenda Constitucional nº 95, alterando o ato das disposições constitucionais transitórias para instituir um novo regime fiscal. O art. 106 dessa Emenda institui o NRF no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros (VAIRÃO JUNIOR; ALVES, 2017, p. 55).

A partir da aprovação da emenda, há um novo regime fiscal vigorando por vinte anos, determinando que serão estipulados, para as despesas primárias, limites em cada exercício. Tal limitação será aplicada aos poderes legislativo, executivo, judiciário e outros. Desta forma, passa a existir um limite (ou teto) para os gastos do

Governo, motivo pelo qual essa proposta ficou conhecida na mídia como PEC do teto (VAIRÃO JUNIOR; ALVES, 2017, p. 55).

Um ponto considerado polêmico foi o fato de que esta sistemática será replicada nos vinte anos subsequentes, enquanto perdurar o NRF, isto é, até 2036, o que provocará um impacto durante um longo período, dificultando a avaliação de sua eficácia e potencializando seus efeitos (VAIRÃO JUNIOR; ALVES, 2017, p. 55).

Deve-se observar, também, que as despesas públicas são, na verdade, a materialização das demandas da sociedade. Diante deste cenário, a legislação implica o entendimento de que as demandas da sociedade se manterão constantes por vinte anos, sendo atualizadas apenas pelo referido indicador (VAIRÃO JUNIOR; ALVES, 2017, p. 55).

Quanto ao cálculo do limite, a referida norma estabelece que, em 2017, este será apurado através da aplicação de um fator de correção de 7,2% às despesas primárias pagas em 2016, inclusive as oriundas de restos a pagar, sendo a partir dos anos subsequentes a atualização feita por meio do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), referente ao período de doze meses apurado no mês de junho do ano anterior ao da Lei Orçamentária (VAIRÃO JUNIOR; ALVES, 2017, p. 62).

Vairão Junior e Alves (2017, p. 72) concluem que "as funções de Previdência Social, Encargos Especiais, Saúde, Educação, Assistência Social, Trabalho, Defesa Nacional, Judiciária, Agricultura e Administração seriam as mais afetadas na adoção de tais medidas".

Para Ramos (2018, p. 1), essa medida de teto de gastos, que denota ser um novo projeto de país, objetiva uma diminuição do tamanho do Estado e das suas atuações, o que pode afetar negativamente os investimentos públicos e os serviços básicos à população. Segundo aquele autor, pode resultar em um problema grave no financiamento das principais áreas de atuação pública e, conseqüentemente, impactar o desenvolvimento econômico e social.

Segundo Ramos (2018, p. 15), os estudos recentes apontam que esse novo regime fiscal com duração de 20 anos terá um impacto negativo muito forte no orçamento fiscal e da seguridade social da União. Tendo em vista que as despesas primárias ficarão congeladas por 20 anos, no mesmo patamar real de 2016, diversas áreas (por exemplo, saúde, educação e investimentos) terão seus orçamentos diminuídos em relação ao PIB ano após ano. No entanto, com crescimento

econômico, envelhecimento e aumento populacional e outras questões, aquele autor considera muito provável que ocorra uma elevação de demanda pelos serviços e pelas áreas de atuação pública. Ramos (2018, p. 15) conclui que aumentará o descompasso entre a demanda da população e a capacidade de oferta de bens e serviços fornecidos pelo Estado.

2.1.2.2 Impactos da EC nº 95 no orçamento das Forças Armadas

Em 2005 e 2008, o Governo Brasileiro publicou os documentos que estabelecem as diretrizes que devem ser seguidas a fim de orientar a Defesa no Brasil: a Política Nacional de Defesa (PND) e a Estratégia Nacional de Defesa (END), respectivamente. Ambos os documentos foram revisados em 2012 e encontram-se atualmente em vigor. As minutas de suas novas versões aguardam apreciação pelo Congresso Nacional. Enquanto a PND estabelece os objetivos de Defesa Nacional e direciona o Estado para alcançá-los, a END indica como deve ser implementado o estabelecido pela PND (ANTONIO, 2018, p. 146).

Conforme indicado pela END, "não é evidente para um País que pouco trato teve com guerras, convencer-se da necessidade de defender-se para poder construir-se". O texto destacado evidencia como o contexto histórico brasileiro compromete a adequada compreensão a respeito da importância de se ter Forças Armadas bem estruturadas. Os cidadãos brasileiros e seus governantes esquecem completamente de avaliar a preparação dessas Forças para cumprir sua missão principal (ANTONIO, 2018, p. 147).

O Livro Branco de Defesa Nacional (LBDN) também aborda o assunto nesse mesmo sentido, indicando que, "no século XXI, a complexidade geopolítica do País e a importância do mar para o desenvolvimento do Brasil conduzem a múltiplos cenários para a atuação da Força Naval". Esses fatores, somados às imensas extensões marítimas, trazem grandes desafios ao cumprimento da missão da MB (ANTONIO, 2018, p. 149).

Com base nos fatos apresentados no presente trabalho, percebe-se que, para cumprir sua missão, a Marinha do Brasil tem enfrentado diversos desafios, dentre os quais a restrição de recursos orçamentários requer especial análise no contexto atual (ANTONIO, 2018, p. 149).

Os reflexos no Setor da Defesa da crise política e econômica vivida pelo Brasil parecem óbvios. Em vez de ampliar suas despesas com investimentos e manutenção, a MB sofre com as restrições orçamentárias, sendo impedida de cumprir as metas estabelecidas, desde 2011, no LBDN (ANTONIO, 2018, p. 155).

Em que pese o fato de as restrições orçamentárias para as Forças Armadas já ocorrerem há muitos anos, observa-se que este é um momento especialmente delicado para melhor desenvolver uma mentalidade voltada para a Defesa entre os cidadãos brasileiros. Há inúmeras áreas nas quais o Brasil não atende aos requisitos mínimos para a garantia de uma existência digna: os setores de Saúde, Educação e Segurança Pública são bons exemplos disso. Apesar da premissa de que cada setor tem suas próprias prioridades e desafios, e da impossibilidade de se estabelecer hierarquia entre eles, não há como negar que os brasileiros sofrem diariamente as consequências de políticas públicas ineficazes (e, por vezes, até inexistentes) relacionadas a diversos setores; em contraste, não percebem, diariamente, os efeitos de uma estrutura de Defesa deficiente, o que enseja o pensamento equivocado no sentido de que o Brasil não precisaria investir em Defesa por ser uma nação pacífica ou por haver outros setores que necessitam de intervenções mais urgentes (ANTONIO, 2018, p. 155).

Antonio (2018, p. 156) conclui que

Com a aprovação da Emenda Constitucional 95/2016 (originada pela PEC 241, da Câmara dos Deputados) a situação ficou ainda pior, eis que a EC estabelece um limite anual de despesas públicas para os próximos vinte anos, de modo que os gastos não poderão aumentar além da inflação do ano anterior. Evidentemente que, em vista da crise generalizada e amplamente divulgada vivenciada por setores como Saúde e Educação, outros — no caso, a Defesa — sofrerão ainda mais as consequências dessa medida. Isso porque a Emenda prevê a possibilidade de o orçamento de determinado setor subir além da inflação desde que o teto global seja respeitado. Em outras palavras, será possível ampliar gastos com Saúde e Educação desde que o governo gaste menos em outros setores. A ideia incentiva os setores a se digladiarem na defesa de suas próprias prioridades (a fim de que possam justificar gastos superiores à inflação), valorizando suas necessidades e subestimando as dos demais.

Para amenizar esse cenário, diversos ajustes têm sido implementados pela MB para se adequar às atuais condições orçamentárias e, ao mesmo tempo, garantir a proteção das águas brasileiras (ANTONIO, 2018, p. 156-157).

Dentre essas soluções, destaca-se o novo modelo adotado pela EMGEPRON, a partir de 2017, para aquisição de meios navais para a MB, o qual será abordado na próxima seção.

2.2 EMPRESAS PÚBLICAS BRASILEIRAS

Nesta subseção, serão apresentados, em resumo, conceitos e classificações relativos às empresas públicas no Brasil.

2.2.1 Conceitos relativos às empresas públicas no Brasil

Conforme conceitua Meirelles (2016, p. 42), o Direito Administrativo Brasileiro "sintetiza-se no conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado".

Considerando-se outro campo do conhecimento, Kohama (2003, p. 47-48) explica que a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal.

Tanto o Direito Administrativo Brasileiro como a Contabilidade Pública tratam da conceituação e das características das empresas estatais. Neto e Palma (2016, p. 66) citam que as empresas estatais são divididas em empresas públicas, sociedades de economia mista e outras sociedades controladas pelo poder público e destacam que tais espécies de empresas estatais são expressamente mencionadas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sem, contudo, haver qualquer conceituação do que venha a ser cada uma delas.

Meirelles (2016, p. 466) conceitua as empresas públicas como

peças jurídicas de Direito Privado, instituídas pelo Poder Público mediante autorização de lei específica, com capital exclusivamente público, para a prestação de serviço público ou a realização de atividade econômica de relevante interesse coletivo, nos moldes da iniciativa particular, podendo revestir qualquer forma e organização empresarial.

O que caracteriza a empresa pública, segundo Meirelles (2016, p. 466), "é seu capital exclusivamente público, de uma só ou de várias entidades, mas sempre capital público. Sua personalidade é de Direito Privado e suas atividades se regem pelos preceitos comerciais".

Meirelles (2016, p. 469) ressalta, no entanto, "que as empresas públicas não possuem, por natureza, qualquer privilégio administrativo, tributário ou processual, só auferindo aqueles que a lei autorizadora ou norma especial expressamente lhes conceder".

Atualmente, o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, encontra-se regulamentada por meio da Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016 e do Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016.

2.2.2 Classificação das empresas públicas no Brasil

As empresas públicas podem ser classificadas em dependentes e não dependentes. Gonçalves, Guerra e Silva (2017, p. 68) ressaltam que, no setor público, a empresa dependente caracteriza-se por não conseguir ser autossustentável e sua continuidade demandar ação de seu controlador, ou seja, são empresas que dependem de recursos do erário para financiar suas atividades ordinárias. A necessidade de diferenciação conceitual entre empresa pública dependente e independente ocorre em razão dos regimes jurídicos diferenciados a serem aplicados. Conforme preconizado no art. 165, § 5º e incisos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as estatais independentes integram o Orçamento de Investimentos (OI), porque geram, ordinariamente, recursos suficientes para a sua manutenção, e, por essa razão, têm maior autonomia orçamentária, financeira e patrimonial. As empresas dependentes, por sua vez, integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, pois necessitam de recursos públicos para financiar a própria continuidade e, por isso, observam toda a legislação aplicável às demais entidades da administração direta, a exemplo das emanadas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), bem como se submetem à Lei nº 4.320/1964, à Lei Complementar nº 101/2000 e à Lei nº 6.404/1976.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), no seu art. 2º, define empresa estatal dependente como sendo a empresa controlada por um ente da Federação (União, Estado ou Município) que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas de pessoal, de custeio em geral ou de capital – excluídos, no último caso, os recursos provenientes de aumento de participação acionária. A empresa dependente, não podendo se manter com recursos financeiros próprios, necessita, portanto, de repasses de recursos do ente controlador para o pagamento de suas despesas.

A empresa independente ou não dependente, por sua vez, dispõe de receitas próprias, geradas por suas atividades, para pagar suas despesas de pessoal, de custeio em geral e de capital.

Esse tratamento diferenciado, em termos orçamentários, existente entre as empresas públicas dependentes e não dependentes encontra-se refletido na Emenda Constitucional nº 95, ao estabelecer, no § 6º do art. 107, que não se incluiriam na base de cálculo e nos limites fixados naquele artigo, as "despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes".

O Boletim das Empresas Estatais Federais (2017, p. 45) estabelece os seguintes conceitos:

Empresa com Controle Indireto da União - Empresa estatal cuja maioria do capital social com direito a voto pertença direta ou indiretamente a empresa pública ou sociedade de economia mista controlada pela União. Fonte: Decreto nº 8.945, de 2016 (art. 2º, IV).

Empresa Estatal Dependente - Empresa estatal que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Fonte: LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Artigo 2º, inciso III).

Empresa Estatal Não Dependente - Empresa estatal que não receba recursos financeiros do controlador para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou ainda de capital, salvo, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária destinados a investimentos.

Conforme consta do mencionado Boletim (2017, p. 5-29), havia 146 empresas estatais federais no Brasil ao final do ano de 2017, das quais 48 seriam empresas sob controle direto da União e 98 corresponderiam a empresas estatais não dependentes com controle indireto da União (denominadas, segundo o mencionado Boletim, de empresas estatais federais com subsidiárias). Dentre as 48 empresas sob controle direto da União, 18 apresentavam algum grau de

dependência em relação ao Tesouro Nacional e 30 seriam empresas estatais não dependentes do Tesouro Nacional.

Ainda segundo aquele Boletim (2017, p. 30-40), há três empresas estatais cujo Órgão Supervisor é o Ministério da Defesa:

- a) Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL), classificada como empresa estatal dependente, cujo grau de dependência em relação ao Tesouro Nacional foi de 100% em 2016;
- b) Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON), classificada como empresa estatal não dependente; e
- c) Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL), classificada como empresa estatal dependente, cujo grau de dependência em relação ao Tesouro Nacional foi de 54% em 2016.

Sendo assim, no âmbito do Ministério de Defesa, a EMGEPRON é a única empresa não dependente. Essa característica motivou o Ministério da Defesa e a Marinha do Brasil a estabelecerem um novo modelo de negócio para aquisição de meios navais, o qual ainda se encontra em processo de implantação. Esse modelo requer, em um primeiro momento, o aumento de capital da empresa, o qual se encontra em andamento desde o segundo semestre de 2017, por meio de proposta do Poder Executivo e autorização do Poder Legislativo. Esse modelo será detalhado no próximo Capítulo.

3 ESTUDO DE CASO – EMPRESA GERENCIAL DE PROJETOS NAVAIS (EMGEPRON)

Neste Capítulo, será apresentado o estudo de caso relativo à EMGEPRON, incluindo o propósito de sua criação, a sua classificação quanto à dependência dos recursos orçamentários e a descrição do novo modelo de negócio utilizado por aquela empresa a partir de 2017.

3.1 PROPÓSITO DE CRIAÇÃO DA EMGEPRON

No final da década de 70, a MB iniciou estudos visando a projetar e construir no Brasil uma nova classe de corvetas, posteriormente batizada de Inhaúma. Essa iniciativa pioneira exigia a captação de elevados montantes de recursos financeiros para a sua execução. Por outro lado, a MB estava envolvida com a construção das Fragatas Classe Niterói, entre outros navios, despertando o interesse de marinhas amigas em adquirir meios similares aos produzidos no Arsenal de Marinha no Rio de Janeiro (AMRJ). Logo, com o intuito de viabilizar o aporte de tais recursos e possibilitar a venda de meios navais, entre outras finalidades, a MB idealizou a criação de uma empresa pública, a fim de proporcionar maior flexibilidade no trato das atividades comerciais.

Assim, a Lei nº 7.000, de 9 de junho de 1982, autorizou o Poder Executivo a constituir a Empresa Gerencial de Projetos Navais, vinculada ao antigo Ministério da Marinha, com sede e foro na Cidade do Rio de Janeiro, com as seguintes finalidades:

- a) promover a indústria militar naval brasileira e atividades correlatas, abrangendo, inclusive, a pesquisa e o desenvolvimento;
- b) gerenciar projetos integrantes de programas aprovados pelo Ministério da Marinha; e
- c) promover ou executar atividades vinculadas à obtenção e manutenção de material militar naval.

Para os efeitos daquela Lei, a indústria militar naval foi considerada como o segmento da economia aplicado à produção e manutenção dos meios necessários

ao cumprimento da missão atribuída às forças navais, bem como a seus sistemas, equipamentos, acessórios e demais itens correlatos.

Em seguida, o Decreto nº 87.336, de 28 de junho de 1982, autorizou o Ministro de Estado da Marinha a constituir a EMGEPRON, na forma da Lei nº 7.000, de 09 de junho de 1982.

Ato contínuo, o Estatuto da Empresa, assinado pelo Ministro de Estado da Marinha, foi aprovado por meio do Decreto nº 87.372, de 7 de julho de 1982.

Posteriormente, o Decreto nº 98.160, de 21 de setembro de 1989, aprovou o seu novo Estatuto, o qual substituiu o anteriormente aprovado pelo Decreto nº 87.372, de 7 de julho de 1982, mas que ainda mantinha aquela empresa pública vinculada ao antigo Ministério da Marinha. Ressalta-se que o art. 4º desse novo Estatuto manteve inalterado o objeto da Empresa.

Essa vinculação, no entanto, foi alterada por meio do Decreto nº 6.129, de 20 de junho de 2007, no qual se estabeleceu que aquela Empresa ficaria vinculada "ao Ministério da Defesa por meio do Comando da Marinha". O Decreto nº 8.872, de 10 de outubro de 2016, ao dispor sobre a vinculação das entidades da administração pública federal indireta, revogou o Decreto nº 6.129, de 20 de junho de 2007, mas manteve a vinculação da EMGEPRON ao Ministério da Defesa por meio do Comando da Marinha, situação que se mantém até os dias de hoje.

Essa vinculação possibilitou que, em 2017, a EMGEPRON fosse considerada uma longa *manus* (expressão que designa o executor de ordens) da MB, quanto ao Gerenciamento de Projetos do interesse da Força. Esse entendimento encontra-se consubstanciado em Parecer do Consultor Jurídico do Ministério da Defesa (CONJUR-MD).

Durante algum tempo, desde sua criação, em 1982, o foco da EMGEPRON concentrou-se no apoio a projetos de construção de meios navais da MB. Posteriormente, a Marinha incluiu no rol de suas atribuições uma variada e ampla gama de atividades, a comercialização de material de defesa e o gerenciamento de projetos referentes à produção de munição, construção, modernização, revitalização e manutenção de navios de guerra, e estudos do mar, entre outros.

Dessa forma, em 1985, três anos após sua fundação, a EMGEPRON já realizava sua primeira exportação: o Navio-Patrolha Itaipu, para a Marinha do Paraguai.

Anos depois, em outubro de 1993, a MB contratou a EMGEPRON para o gerenciamento do importante projeto da Modernização das Fragatas Classe Niterói (FCN).

Em 1996, a EMGEPRON foi contratada pela MB para gerenciar outro grande projeto: a produção de munição da Fábrica Almirante Jurandyr da Costa Müller de Campos (FAJCMC), subordinada à Diretoria de Sistemas de Armas da Marinha (DSAM). Além de gerenciar todas as operações da FAJCMC, a EMGEPRON também deu início à comercialização da munição produzida, contribuindo, assim, para a manutenção da capacitação e para o crescimento daquela planta, tendo sido a primeira exportação realizada para a Marinha do Chile, em 1997.

Expandindo seus serviços a outras áreas, a Empresa exportou, em 2001, sistemas táticos para a Marinha do Uruguai e, em 2002, iniciou o Levantamento da Plataforma Continental da Namíbia.

No mesmo ano, a Empresa iniciou, em parceria com a Petrobras, o gerenciamento de um projeto pioneiro: a criação de recife artificial marinho, por meio do afundamento controlado do antigo Navio Oceanográfico Orion, no litoral do Estado do Rio de Janeiro.

Já em 2003, a EMGEPRON, em parceria com a Diretoria de Obras Civis da Marinha (DOCM), participou dos estudos visando o projeto da Base Naval do Cerro, no Uruguai.

O conhecimento adquirido na área de construção naval gerou importantes frutos para a Empresa. Em 2004, a EMGEPRON assinou contrato para a construção de um navio-patrolha e quatro lanchas-patrolha para a Marinha da Namíbia.

A partir desse ano, a Empresa procurou expandir ainda mais seus serviços no mercado interno extramarinha, incrementando o volume de serviços de apoio à construção e reparo naval, de fornecimento de facilidades de atracação e docagem, de treinamento de pessoal e de projetos ligados a estudos do mar e meio ambiente.

Assim, foram comercializadas várias lanchas-patrolha para forças policiais e lanchas para controle de poluição hídrica, bem como ministrados diversos cursos de treinamento aeronáutico, sempre com a participação das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) da MB. Além disso, a Empresa também gerenciou a construção de lanchas de transporte escolar para o Ministério da Educação, o Levantamento da Plataforma Continental de Angola e o Período de Manutenção Geral (PMG) do Navio-Tanque (NT) Marajó, concluído em 2011.

Nos últimos anos, a Empresa tem atuado no gerenciamento de projetos diversos, como a construção de Lanchas Sociais Oceânicas para o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), Lanchas de Apoio ao Desenvolvimento Agrário para o Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), PMG do Navio de Desembarque de Carros de Combate (NDCC) Mattoso Maia e incrementado a venda interna e exportação de munição, em função da modernização da Fábrica Almirante Jurandir da Costa Muller de Campos (FAJCMC).

Em resumo, constata-se que, ao longo da sua história, a Empresa tem atuado na gerência de projetos, contratada pela MB, e também na comercialização de produtos e serviços disponibilizados pelo setor naval da indústria da defesa nacional, incluindo embarcações militares, reparos navais, sistemas de combate embarcados, munição de artilharia, serviços oceanográficos e apoio logístico, entre outros.

Conforme dispõe a legislação em vigor, a EMGEPRON elaborou e divulgou, em agosto de 2016, a segunda edição da sua Carta de Serviços ao Usuário (2016, p. 1), que tem por propósito informar os serviços por ela prestados, as formas de acesso a esses serviços e os respectivos compromissos e padrões de qualidade de atendimento ao público.

Conforme consta da mencionada Carta de Serviços (2016, p. 8), a missão da Empresa é a seguinte: "Gerenciar projetos de interesse da Marinha do Brasil (MB), executar atividades vinculadas à obtenção e manutenção do material militar naval e promover a Indústria Militar Naval Brasileira (IMNB), a fim de apoiar as atividades e o desenvolvimento da MB".

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA EMGEPRON QUANTO À DEPENDÊNCIA DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS

Com base nas referências apontadas neste trabalho até o presente momento, observa-se que EMGEPRON é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Defesa, por intermédio do Comando da Marinha, com capital 100% da União, possuindo autonomia financeira.

Trata-se de uma empresa pública de direito privado que, diferentemente de outras empresas públicas (como, por exemplo, a AMAZUL), deve gerar seus

recursos, por ser uma empresa não dependente, cujo capital social é integralmente detido pela União.

Seu Orçamento é elaborado em duas partes: Orçamento de Investimentos (OI), que faz parte do Orçamento da União, aprovado pelo Congresso Nacional; e Programa de Dispêndios Globais (PDG), aprovado pelo Presidente da República, e que fica anexo ao OI. No PDG, estão relacionados: receitas, gastos, financiamentos, capitalização, investimentos e necessidade de caixa. Esses recursos estão integrados ao Tesouro Nacional.

No âmbito do Ministério de Defesa, a Empresa Gerencial de Projetos Navais é a única empresa não dependente.

3.3 NOVO MODELO DE NEGÓCIO UTILIZADO PELA EMGEPRON A PARTIR DE 2017

Conforme descrito neste trabalho, o Novo Regime Fiscal (NRF) vigorará por vinte exercícios financeiros, com limites individualizados para as despesas primárias de cada um dos três Poderes, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, sendo que cada um dos limites equivalerá, para 2018 e exercícios posteriores, ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA (contabilizado de julho a junho).

A EC nº 95/2016 estabeleceu o teto para as despesas do Orçamento Público, limitando, em última análise, a inclusão de novos projetos ao Orçamento da MB. No entanto, a mencionada EC permite que o aumento de capital de empresas estatais não dependentes esteja fora da base de cálculo e dos limites para o teto.

Com base nesses parâmetros, foi idealizado, pela Marinha do Brasil, em conjunto com o Ministério da Defesa, um modelo de negócio, incluindo a EMGEPRON, como empresa pública não dependente, para viabilizar financeiramente um projeto para a Recomposição do Núcleo do Poder Naval, com a Construção das Corvetas Classe Tamandaré (CCT).

Esse modelo, em linhas gerais, pode ser descrito da maneira exposta a seguir (informações verbais)¹, sem haver um aprofundamento dos detalhes operacionais técnico-contábeis, por fugir ao escopo estabelecido para este trabalho:

- a) Inicialmente, houve a necessidade de serem realizadas articulações técnicas e políticas junto a diversos setores do Governo Federal, no sentido de se mostrar a relevância do projeto para a Defesa e o Desenvolvimento Nacionais. Esse esforço foi conduzido por meio de ações coordenadas entre a Marinha do Brasil e o Ministério da Defesa junto ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG), ao Ministério da Fazenda (MF) e à Casa Civil da Presidência da República. Nessa fase, foram apresentados dados referentes a uma possível obsolescência de nossos meios navais para os próximos anos, caso não fossem adotadas medidas imediatas para o início da Recomposição do Núcleo do Poder Naval, além dos benefícios para o desenvolvimento do país em termos de ciência, tecnologia e inovação, bem como de geração de empregos diretos e indiretos. Foi apresentada a necessidade de construção de quatro Corvetas Classe Tamandaré, ao custo unitário estimado de USD 400 milhões por navio, representando uma previsão de investimento da ordem de USD 1,6 bilhão. A ampliação do Capital da Empresa seria necessária para que ela pudesse arcar com o volume do empreendimento;
- b) Após o período de convencimento mencionado na alínea anterior, passou-se à fase legislativa. Graças à ação conjunta de todos os atores supracitados, foi promulgada a Lei nº 13.534, de 15 de dezembro de 2017, que abriu, no Orçamento Fiscal, a participação da União no Capital Social da EMGEPRON, para a "Recomposição do Núcleo do Poder Naval - Construção das Corvetas da Classe Tamandaré", no valor de R\$ 500 milhões;
- c) Desse valor, apenas uma parcela dos créditos foi provisionada em 2017 (R\$ 215 milhões), a qual foi inscrita em Restos a Pagar (RP). No que se refere aos recursos financeiros, a primeira parcela, no valor de R\$ 25

¹ Informações fornecidas por integrantes da Diretoria Administrativo-Financeira da EMGEPRON, em entrevistas concedidas ao autor. Rio de Janeiro, abr./jul. 2018.

- milhões, foi alocada apenas em março de 2018 e a segunda parcela, no valor de R\$ 190 milhões, seria alocada apenas a partir de abril de 2018;
- d) Em continuidade a esse processo, foi promulgada a Lei nº 13.587, de 2 de janeiro de 2018, na qual foram programados mais R\$ 2,5 bilhões na LOA, na Rubrica "Participação da União no Capital da Empresa Gerencial de Projetos Navais - EMGEPRON - Recomposição do Núcleo Naval - Construção das Corvetas da Classe Tamandaré";
- e) Desse valor constante da segunda autorização legislativa, foram provisionados créditos no valor de R\$ 1,43 bilhão em março de 2018, cujo respectivo financeiro seria alocado a partir de abril de 2018;
- f) Em resumo, até abril de 2018, havia R\$ 3,0 bilhões em autorizações legislativas destinados à "Recomposição do Núcleo do Poder Naval - Construção das Corvetas da Classe Tamandaré". Desse montante, foram alocados apenas R\$ 1,645 bilhão em créditos e recursos financeiros, o que correspondia a cerca de 55% do total autorizado;
- g) Esses recursos podem e devem ser aplicados no mercado financeiro, até que sejam empregados no propósito ao qual se destinam. Por se tratar de recursos públicos, essas aplicações devem obedecer a regras específicas. Dentre esse conjunto de normas sobre o assunto, destaca-se a Resolução nº 3.284/BC/2005, alterada pela Resolução nº 4.034/BC/2011, que consolida as normas que dispõem sobre a forma de aplicação das disponibilidades oriundas de receitas próprias das empresas públicas e das sociedades de economia mista integrantes da Administração Federal Indireta. De acordo com a legislação vigente, empresas públicas são autorizadas a aplicar os seus recursos em fundos de investimentos extramercados comuns ou exclusivos, administrados pelo Banco do Brasil (BB), pela Caixa Econômica Federal (CEF) ou por instituição integrante do conglomerado financeiro liderado por esses bancos;
- h) Obedecendo às premissas descritas na alínea anterior, a EMGEPRON encontra-se efetuando a aplicação dos recursos financeiros já recebidos por aquela Empresa. Contabilmente, os valores financeiros recebidos têm sido escriturados na conta contábil de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital", ao passo que os rendimentos da aplicação desses

recursos são lançados a crédito na conta contábil de "Rendimento da Capitalização";

- i) Visando à transparência, a Diretoria da EMGEPRON decidiu que esses recursos serão mantidos e controlados separadamente dos demais valores utilizados pela Empresa;
- j) A escolha da empresa que construirá os navios será realizada pela EMGEPRON de acordo com os requisitos estabelecidos pelo Setor do Material da MB. Para isso, a Diretoria-Geral do Material de Marinha (DGMM) estabelecerá, com o apoio das Diretorias Especializadas (DE) que lhe são subordinadas, em especial a Diretoria de Gestão de Programas da Marinha (DGePM), as características técnicas desejáveis para os futuros meios a serem construídos, consolidados em uma Solicitação de Proposta (*Request for Proposal* – RFP), considerando-se o escopo de quatro navios de superfície de alta complexidade tecnológica. Para formalizar essa parceria, foi aprovado um Acordo de Cooperação Técnica (ACT) entre a DGePM e a EMGEPRON, tendo por objeto o estabelecimento de vínculo de cooperação mútua e prestação de apoio recíproco, com vistas à aquisição, por construção, de navios militares de superfície para o Programa Estratégico de Recomposição do Núcleo do Poder Naval;
- k) A RFP, a princípio, incluirá características como questões relacionadas à Gestão do Ciclo de Vida (GCV), ao Índice do Conteúdo Local e, ainda, à imposição da construção dos navios no Brasil com o objetivo de fortalecer a indústria nacional, especialmente a Base Industrial da Defesa (BID) e as indústrias do Setor de Construção Naval do país;
- l) Além da MB, a Fundação Getúlio Vargas (FGV) e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) trabalham no desenvolvimento do modelo de participação e conteúdo do projeto;
- m) Depois de elaborada a RFP, a EMGEPRON conduzirá, em conjunto com a MB, de acordo com os parâmetros legais, o processo de seleção da empresa capacitada à construção dos meios navais a partir das especificações e dos subsídios fornecidos pela MB, por meio da divulgação da RFP para as empresas nacionais e internacionais

- interessadas em construir os quatro navios de superfície de alta complexidade tecnológica;
- n) Após a escolha da melhor proposta, com base na legalidade, na publicidade e na transparência, será firmado o Contrato da EMGEPRON com o *Main Contractor*;
 - o) O modelo prevê a possibilidade de serem firmados Contratos entre o *Main Contractor* e outras empresas terceirizadas;
 - p) Durante a execução do Contrato, na medida em que forem sendo concluídas as etapas de construção dos navios, a EMGEPRON efetuará os respectivos pagamentos, de acordo com cláusulas estabelecidas no Contrato, e registrará esses bens em seu Ativo Imobilizado;
 - q) A partir do momento em que cada CCT for prontificada pelo *Main Contractor*, a EMGEPRON formalizará a cessão do bem à MB, mediante Acordo Administrativo a ser firmado entre a EMGEPRON e a MB. Como contrapartida, a MB, utilizando os recursos do seu orçamento, pagará anualmente à EMGEPRON o valor da depreciação do bem, conforme as condições estabelecidas nesse Acordo; e
 - r) Com os recebimentos dos recursos oriundos da MB como contrapartida pela utilização dos navios, além dos rendimentos das aplicações financeiras, que deverão ser destinados a reinvestimento no projeto, a EMGEPRON poderá proporcionar o "giro" do modelo, inclusive para a aquisição de outros novos meios operativos a serem empregados pela MB.

A EMGEPRON dispõe de dados que comprovam a viabilidade econômico-financeira deste modelo, bem como a capacidade de custear, no futuro, a construção de outros meios operativos em projetos de interesse na MB. Esses valores foram apresentados, aos diversos setores do Governo Federal, por ocasião da fase política do empreendimento, tendo servido como subsídios para as áreas técnicas que avaliaram e aprovaram o empreendimento. No entanto, por questões de sigilo empresarial, esses dados não se encontram disponíveis para divulgação.

Deve ser ressaltado, ainda, que, em 2017, o país atravessava um delicado momento político e uma difícil situação econômica, com previsão de *déficit* primário da ordem de R\$ 159 bilhões, o que requereu um embasamento técnico robusto, a

fim de se convencerem os atores envolvidos sobre a necessidade, a legalidade e a viabilidade desse novo modelo a ser então implantado, de maneira pioneira, no âmbito da administração pública brasileira.

Apesar da situação de fragilidade por que passava o Brasil, os setores mencionados reconheceram a oportunidade que esse modelo poderia propiciar de renovação dos meios navais e de ampliação dos níveis de investimento do Governo Federal, com impactos no desenvolvimento da BID e no fortalecimento das indústrias do Setor de Construção Naval do país.

4 ANÁLISE SOBRE APLICAÇÕES NA ÁREA DE DEFESA DO NOVO MODELO DE NEGÓCIO UTILIZADO PELA EMGEPRON

Neste Capítulo, será apresentada uma análise sobre outras possíveis aplicações, na área de Defesa, do novo modelo de negócio utilizado pela EMGEPRON, levando-se em consideração as peculiaridades desse ramo de atividade vis a vis os fundamentos teóricos apresentados no presente trabalho.

Com base nas características do modelo apresentado no Capítulo anterior, foram levantadas três possibilidades de seu emprego na área de Defesa, as quais passam a ser avaliadas a seguir:

a) O emprego da EMGEPRON em outros projetos de interesse do Ministério da Defesa e das Forças Armadas

Inicialmente, avalia-se a possibilidade de se utilizar a Empresa Gerencial de Projetos Navais para a obtenção de outros tipos de Produtos de Defesa (PRODE) no âmbito do Ministério de Defesa e das Forças Armadas, a exemplo do processo apresentado neste trabalho atinente ao Programa Estratégico de Recomposição do Núcleo do Poder Naval, por meio da Construção das Corvetas Classe Tamandaré (CCT).

Observa-se que, em termos técnicos, contábeis e orçamentário-financeiros, não haveria qualquer limitação para que o mencionado modelo fosse extrapolado para outros programas estratégicos do Exército Brasileiro (EB) ou Força Aérea Brasileira (FAB), por exemplo.

Mais do que isso, sob o ponto de vista da EMGEPRON, isso representaria excepcionais oportunidades de negócios para a diversificação de sua carteira de clientes, em consonância com o seu Planejamento Estratégico e sua estratégia comercial. Essa possibilidade de a EMGEPRON depender menos do orçamento da MB, que hoje é o seu principal cliente, contribuiria para reduzir a matriz de risco da Empresa, que se encontra vulnerável a possíveis oscilações no orçamento da MB, que acaba por ditar o seu nível de atividade.

No entanto, em uma análise detalhada sobre essa questão, observa-se que aquela Empresa não pode ser utilizada de forma indiscriminada para aquisição dos PRODE das demais Forças.

Na realidade, conforme se encontra claramente explícito na lei da sua criação, bem como nos documentos normativos decorrentes, a EMGEPRON só poderia gerenciar projetos integrantes de programas aprovados pela Marinha do Brasil.

Depreende-se, assim, que os programas e projetos relacionados ao MD e às demais Forças poderiam ser gerenciados pela EMGEPRON, desde que houvesse o interesse direto ou indireto da MB no seu objeto.

Esse interesse poderia estar relacionado aos seguintes aspectos:

- i) promoção da indústria militar naval brasileira e atividades correlatas, abrangendo, inclusive, a pesquisa e o desenvolvimento;
- ii) gerenciamento de projetos integrantes de programas aprovados pela Marinha do Brasil; e
- iii) promoção ou execução de atividades vinculadas à obtenção e manutenção de material militar naval.

b) A transformação de outras empresas públicas vinculadas ao Ministério da Defesa em empresas públicas não dependentes

Outra possibilidade que emerge a partir do estudo realizado seria a mudança de categoria das demais empresas públicas vinculadas ao MD.

Atualmente, existem duas empresas dependentes vinculadas ao MD: Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL) e Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). Conforme apresentado no Capítulo 2, a AMAZUL fechou o ano de 2016 com um índice de dependência de 100% em relação ao Tesouro Nacional, ao passo que, para a IMBEL, esse indicador apontou 54% de recebimento de subvenção para manutenção de suas atividades.

Caso essas empresas, no seu total ou parcialmente, fossem alteradas para empresas públicas dependentes, as mesmas poderiam usufruir, a exemplo da EMGEPRON, da possibilidade de capitalização prevista na Emenda Constitucional nº 95.

Ressalta-se, no entanto, que essa alteração representaria uma completa mudança de paradigma para cada empresa envolvida que, a partir da mudança, deveria ser capaz de gerenciar todas as suas atividades, inclusive a remuneração de sua mão de obra, contando apenas com os recursos que receber de seus clientes

em decorrência da venda de seus produtos ou da prestação de seus serviços. Para que isso ocorresse, cada Empresa envolvida deveria reavaliar seus processos, seu sistema de controle interno e seu Planejamento Estratégico.

No que se refere ao ambiente externo ao MD, não se vislumbram, em princípio, óbices que levassem o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão a se opor a uma eventual mudança de categoria de uma empresa para ser "não dependente", já que, de um lado, representaria uma redução de gastos do Governo Federal com o custeio de uma empresa pública e, de outro lado, continuaria assegurada a remuneração à União na forma de dividendos, bem como o pagamento de tributos sobre o lucro (Imposto de Renda e Contribuição Social), de acordo com a legislação.

No entanto, ainda no que refere ao ambiente externo, não há qualquer garantia de que a mudança de categoria da empresa pública asseguraria qualquer aporte de recursos com base na possibilidade estabelecida pela Emenda Constitucional nº 95. Conforme relatado neste trabalho, o caso de capitalização da EMGEPRON, atinente às CCT, exigiu um relevante esforço da MB e do MD para o convencimento dos atores de diversas áreas dos Poderes Executivo e Legislativo no sentido de se evidenciar a importância do empreendimento.

c) A criação de outras empresas públicas não dependentes no âmbito do Ministério da Defesa

A fundação de outras novas empresas públicas não dependentes, cada qual vinculada ao MD diretamente ou por intermédio de sua respectiva Força (EB e FAB), também possibilitaria o emprego do novo modelo adotado pela EMGEPRON.

No entanto, o delicado momento político e a difícil situação econômica por que passa o país não parecem favorecer o surgimento de novas empresas públicas, ainda que não dependentes e por melhor que sejam suas intenções. O clamor da opinião pública e as pressões dos veículos de comunicação têm sido no sentido de buscar o fechamento de empresas públicas, e não a sua inauguração.

Além disso, também permanece válida a observação exposta na alínea anterior com relação a não haver qualquer garantia de aporte de recursos com base na possibilidade estabelecida pela EC nº 95.

Sendo assim, em que pesem suas restrições e limitações, constata-se que o novo modelo adotado pela EMGEPRON para aquisição de meios navais para a MB poderia ser utilizado de forma vantajosa para obtenção de outros Produtos de Defesa para as Forças Armadas.

Com base nas características do modelo implementado, avalia-se, ainda, que as três possibilidades levantadas neste trabalho para o seu emprego na área de Defesa, tanto pelo MD como pelas Forças Singulares, podem ser implantadas individualmente ou em conjunto, por não serem excludentes entre si.

5 CONCLUSÃO

No Capítulo 1, apresentou-se o problema a ser analisado no presente trabalho, destacando-se o objetivo da pesquisa, a delimitação do estudo, a relevância do problema e os objetivos intermediários da pesquisa.

No Capítulo 2, foi realizada a revisão da literatura existente a respeito dos assuntos envolvidos com o tema, focalizando: Orçamento das Forças Armadas no Brasil nos últimos anos, englobando as despesas com custeio e investimento, bem como a Emenda Constitucional nº 95 e seus impactos no orçamento das Forças Armadas; e conceitos e classificações relativos às empresas públicas no Brasil.

No Capítulo 3, foi apresentado o estudo de caso relativo à EMGEPRON, incluindo o propósito de sua criação, a sua classificação quanto à dependência dos recursos orçamentários e a descrição do novo modelo de negócio utilizado por aquela empresa a partir de 2017.

No Capítulo 4, encontra-se a análise sobre possíveis aplicações na área de Defesa do novo modelo de negócio utilizado pela EMGEPRON. Essa discussão serviu de base para as conclusões e recomendações apresentadas neste Capítulo.

Em 2017, o país atravessava um delicado momento político e uma difícil situação econômica, com previsão de um elevado patamar de *déficit* primário, o que requereu um embasamento técnico robusto, a fim de se convencerem os atores envolvidos sobre a necessidade, a legalidade e a viabilidade desse novo modelo a ser então implantado, de maneira pioneira, no âmbito da administração pública brasileira.

Apesar da situação de fragilidade por que passava o Brasil, os setores mencionados reconheceram a oportunidade que esse modelo poderia propiciar de renovação dos meios navais e de ampliação dos níveis de investimento do Governo Federal, com impactos no desenvolvimento da Base Industrial de Defesa (BID) e no fortalecimento das indústrias do Setor de Construção Naval do país.

O estudo evidenciou que, no âmbito do Ministério da Defesa, o novo modelo de negócio viabilizou a capitalização da EMGEPRON, a fim de iniciar o Programa Estratégico de Recomposição do Núcleo do Poder Naval a partir da construção de quatro Corvetas, em estaleiros nacionais, com transferência de tecnologia e participação de parceiro estrangeiro, dotadas de sistemas de armas e sensores que as habilitam às operações típicas dos navios-escolta.

Em que pesem os fluxos não regulares de recursos orçamentários (créditos) e financeiros ocorridos nesta fase inicial de implantação do modelo, observa-se que a sua execução tem sido realizada de maneira promissora até o presente momento, como demonstram os valores financeiros já recebidos e escriturados na conta contábil de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital", bem como os rendimentos da aplicação desses recursos, lançados a crédito na conta contábil de "Rendimento da Capitalização".

Conforme visto neste trabalho, constatou-se que o novo modelo adotado pela EMGEPRON para aquisição de meios navais para a MB, apesar de suas restrições e limitações, poderia ser utilizado para obtenção de outros Produtos de Defesa para as Forças Armadas.

Esse emprego, no entanto, para ser eficiente e eficaz, requer que sejam observadas algumas restrições do modelo, que variam de acordo com o modo como se decida implementá-lo. Sendo assim, com base nas características do modelo apresentado, foram avaliadas as seguintes possibilidades de seu emprego na área de Defesa, as quais podem ser implantadas individualmente ou em conjunto, por não serem excludentes entre si:

- a) Empregar a EMGEPRON em outros projetos de interesse do MD e das Forças Armadas;
- b) Mudar a categoria de outras empresas públicas dependentes vinculadas ao MD; e
- c) Criar outras empresas públicas não dependentes no âmbito do MD.

Na primeira possibilidade de implementação do modelo, verificou-se ser perfeitamente viável utilizar a EMGEPRON para a obtenção de outros tipos de PRODE no âmbito do Ministério de Defesa e das Forças Armadas, a exemplo do processo apresentado neste trabalho atinente ao Programa Estratégico de Recomposição do Núcleo do Poder Naval, por meio da Construção das Corvetas Classe Tamandaré (CCT).

Observou-se que, em termos técnicos, contábeis e orçamentário-financeiros, não haveria qualquer limitação para que o mencionado modelo fosse extrapolado para outros programas estratégicos do MD (da MB, do EB ou da FAB).

Sob o ponto de vista da EMGEPRON, essa extrapolação representaria excepcionais oportunidades de negócios para a diversificação de sua carteira de

clientes, em consonância com sua estratégia comercial constante do seu Planejamento Estratégico. Essa possibilidade de a EMGEPRON depender menos da situação orçamentário-financeira da MB, que hoje é o seu principal cliente, contribuiria para reduzir a matriz de risco da Empresa.

No entanto, em uma análise detalhada sobre essa questão, concluiu-se que aquela Empresa não poderia ser utilizada de forma indiscriminada para aquisição dos PRODE das demais Forças. Conforme se encontra claramente explícito na lei da sua criação, bem como nos documentos normativos decorrentes, a EMGEPRON só poderia gerenciar projetos integrantes de programas aprovados pela Marinha do Brasil.

Depreende-se, assim, que os programas e projetos relacionados ao MD e às demais Forças poderiam ser gerenciados pela EMGEPRON, desde que houvesse o interesse direto ou indireto da MB no seu objeto. Esse interesse poderia estar relacionado aos seguintes aspectos:

- i) promoção da indústria militar naval brasileira e atividades correlatas, abrangendo, inclusive, a pesquisa e o desenvolvimento;
- ii) gerenciamento de projetos integrantes de programas aprovados pela Marinha do Brasil; e
- iii) promoção ou execução de atividades vinculadas à obtenção e manutenção de material militar naval.

No que se refere à segunda possibilidade de emprego elencada, concluiu-se que a mudança de categoria das outras duas empresas públicas dependentes vinculadas ao MD – Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL) e Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL) – poderia ampliar o leque de aplicação do modelo. Destacou-se, no entanto, que essa alteração significaria uma completa mudança de paradigma para cada empresa envolvida que, a partir da alteração, deveria ser capaz de gerenciar todas as suas atividades, inclusive a remuneração de sua mão de obra, contando apenas com os recursos que receber de seus clientes em decorrência da venda de seus produtos ou da prestação de seus serviços. Ressaltou-se, ainda, que a simples mudança de categoria da empresa pública para "não dependente" não asseguraria qualquer aporte de recursos com base na possibilidade estabelecida pela Emenda Constitucional nº 95, a título de participação da União no capital da empresa.

Por fim, na implementação da terceira possibilidade, foram vislumbrados grandes óbices para a criação de outras novas empresas públicas não dependentes, cada qual vinculada ao MD diretamente ou por intermédio de sua respectiva Força (EB e FAB), em função do delicado momento político e da difícil situação econômica por que passa o país, fatores esses que não parecem favorecer o surgimento de novas empresas públicas, ainda que "não dependentes" da União. Além disso, também permaneceria válida a observação anteriormente exposta referente ao fato de não haver qualquer garantia de aporte de recursos com base na possibilidade estabelecida pela EC nº 95.

A análise realizada deixa claro que o novo modelo implantado na EMGEPRON pode ser empregado de maneira vantajosa como um braço operacional de capitalização de projetos para a Recomposição do Núcleo do Poder Naval, por parte da MB, bem como de outros programas e projetos no âmbito do MD e das demais Forças Armadas (EB e FAB) nos quais a MB tenha interesse estratégico; para os demais programas e projetos que não possam ser direta ou indiretamente associados à MB, há a possibilidade de implantação desse modelo em outras empresas "não dependentes" que poderão ser instauradas na esfera do Ministério da Defesa, seja pela mudança de categoria das empresas públicas dependentes em que o MD atua como Órgão Supervisor, seja pela criação, em último caso, de novas empresas públicas vinculadas ao MD.

Destacam-se, ainda, as oportunidades que esse modelo poderá propiciar de modernização das Forças Armadas, bem como de ampliação dos níveis de investimento do Governo Federal, com impactos positivos no desenvolvimento da BID e no fortalecimento das indústrias do Setor de Construção Naval do país.

Tendo em vista a possibilidade de alavancar a aquisição de Produtos de Defesa para o MD e para as Forças Armadas – MB, EB e FAB, considera-se a implantação deste modelo de fundamental importância para a Defesa Nacional. Além disso, o efeito multiplicador na economia nacional decorrente da aquisição dos PRODE poderá contribuir de forma significativa para o Desenvolvimento Nacional, não somente em função dos elevados volumes de recursos financeiros envolvidos, mas também dos decorrentes investimentos em ciência, tecnologia e inovação.

Conforme salientado ao longo deste trabalho, a pesquisa e o desenvolvimento de estudos nessa área são muito importantes, considerando-se que a busca pelo aperfeiçoamento administrativo do aparelho estatal no Brasil,

apesar de não ser um fato recente, vem assumindo cada vez mais um papel de relevância dentro da nossa sociedade nos últimos anos. Além disso, por ser um tema relativamente novo, não se verificou a existência de estudos multidisciplinares que abordem a implantação da Emenda Constitucional nº 95 e seus impactos no orçamento das Forças Armadas. Por isso, são apresentadas, a seguir, algumas sugestões para pesquisas futuras:

- a) Mudança de categoria de empresas públicas dependentes vinculadas ao MD para não dependentes;
- b) Criação de empresas públicas não dependentes no âmbito do MD; e
- c) Impactos no orçamento das Forças Armadas decorrentes da implantação do Novo Regime Fiscal.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANTONIO, Roberta Lopes da Cruz. Desafios da Marinha do Brasil na promoção da Segurança Nacional: reflexos de uma crise nacional multidimensional. **Revista da Escola de Guerra Naval**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, p. 145-174. jan./abr. 2018.

BEZERRA FILHO, João Eudes; MOREIRA, Stênio da Silva. Expectativas de mudanças na contabilidade governamental brasileira: Projeto de Lei Complementar nº 135/96 e Lei de Responsabilidade Fiscal versus Lei Federal nº 4.320/64. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 128, p. 69-81, mar./abr. 2001.

BRASIL. Banco Central do Brasil. Resolução nº 3.284, de 25 de maio de 2005. Reconhece a situação de que trata o art. 4º, caput e alínea "c", do Decreto-lei nº 1.290, de 3 de dezembro de 1973, e consolida as normas que dispõem sobre a forma de aplicação das disponibilidades oriundas de receitas próprias das empresas públicas e das sociedades de economia mista integrantes da Administração Federal Indireta. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 mai. 2005. Seção 1, p. 51.

_____. Resolução nº 4.034, de 30 de novembro de 2011. Altera a redação dos arts. 2º e 4º da Resolução nº 3.284, de 25 de maio de 2005, e 1º da Resolução nº 2.423, de 23 de setembro de 1997, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 dez. 2011. Seção 1, p. 50.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 29 mar. 2018.

_____. Decreto nº 6.129, de 20 de junho de 2007. Dispõe sobre a vinculação das entidades integrantes da administração pública federal indireta. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 jun. 2007. Seção 1, p. 14.

_____. Decreto nº 6.703, de 18 de dezembro de 2008. Aprova a Estratégia Nacional de Defesa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 dez. 2008. Seção 1, p. 4.

_____. Decreto nº 8.872, de 10 de outubro de 2016. Dispõe sobre a vinculação das entidades da administração pública federal indireta. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 out. 2016. Seção 1, p. 3.

_____. Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016. Regulamenta, no âmbito da União, a Lei no 13.303, de 30 de junho de 2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 dez. 2016. Seção 1, p. 16. Republicado em 4 jan. 2017. Seção 1, p. 1.

_____. Decreto nº 87.336, de 28 de junho de 1982. Dispõe sobre a constituição da "Empresa Gerencial de Projetos Navais - EMGEPRON". **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 jun. 1982. Seção 1, p. 11931.

_____. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016: Teto dos Gastos Públicos. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 dez. 2016. Seção 1, p. 2.

_____. **Estratégia Nacional de Defesa (2016a)**. Versão sob apreciação do Congresso Nacional (Lei Complementar 97/1999, art. 9º, § 3º). Disponível em: <http://www.defesa.gov.br/arquivos/2017/mes03/pnd_end.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2018.

_____. Lei Complementar nº 97, de 09 de junho de 1999. Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 jun. 1999. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp97.htm>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964: Lei do Direito Financeiro. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976: Lei das Sociedades Anônimas. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 dez. 1976 (suplemento). Seção 1, p. 1.

_____. Lei nº 7.000, de 9 de junho de 1982. Autoriza o Poder Executivo a constituir a Empresa Gerencial de Projetos Navais - EMGEPRON e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jun. 1982. Seção 1, p. 10601.

_____. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016: Lei de Responsabilidade das Estatais. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 jul. 2016. Seção 1, p. 1.

_____. Lei nº 13.534, de 15 de dezembro de 2017. Abre ao Orçamento Fiscal da União, em favor dos Ministérios da Justiça e Cidadania, dos Transportes, Portos e Aviação Civil e da Defesa e de Operações Oficiais de Crédito, crédito especial no valor de R\$ 1.294.333.380,00, para os fins que especifica. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2017 (extra). Seção 1, p. 21.

_____. Lei nº 13.587, de 2 de janeiro de 2018. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 3 jan. 2018. Seção 1, p. 1.

_____. **Livro Branco de Defesa Nacional (2016b)**. Versão sob apreciação do Congresso Nacional (Lei Complementar nº 97/1999, art. 9º, § 3º). Disponível em: <<http://www.defesa.gov.br/arquivos/2017/mes03/livro-branco-de-defesa-nacional-consulta-publica-12122017.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Defesa. Empresa Gerencial de Projetos Navais. **Carta de Serviços da EMGEPRON**. 2. ed. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <<https://www.marinha.mil.br/emgepron/pt-br/carta-de-servicos>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Memento nº 79**. Brasília: Ministério da Defesa: Departamento de Organização e Legislação, 2018. 131 p.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Boletim das Empresas Estatais Federais** [recurso eletrônico], vol. 5, dez. 2017. Brasília: MP, 2017. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/publicacoes/boletim-das-empresas-estatais>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

BRASIL. **Política Nacional de Defesa (2016c)**. Versão sob apreciação do Congresso Nacional (Lei Complementar 97/1999, art. 9º, § 3º). Disponível em: <http://www.defesa.gov.br/arquivos/2017/mes03/pnd_end.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2018.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza; GUERRA, Mariana; SILVA, Orlando Almeida. Implicações da recepção do aporte de capital nas empresas estatais independentes: o caso do SERPRO. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, SC, v. 16, n. 49, p. 67-83, set./dez. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. Atualizada por José Emmanuel Burle Filho e Carla Rosado Burle. São Paulo: Malheiros, 2016.

NETO, Floriano de Azevedo Marques; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Empresas estatais e parcerias institucionais. **RDA – Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 272, p. 59-92, maio/ago. 2016.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RAMOS, André Paiva. O quadro fiscal e o novo regime fiscal (EC 95): potenciais impactos para o desenvolvimento do Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA POLÍTICA, 23., 2018, Niterói. **Anais Eletrônicos...** Niterói: SEP, 2018. Disponível em: <<http://sep.org.br/anais/>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

SILVA, Anderson Soares; DAVIS, Marcelo David; VIVEIROS, Alexandre Rodrigues. Contabilidade de custos na administração pública: o estabelecimento dos gastos de posse estratégica na Marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez. 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

TORRES JÚNIOR, Fabiano. **A importância do controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal**: um estudo de caso no Comando da 1ª Região Militar. Rio de Janeiro, 2003. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

VAIRÃO JUNIOR, Newtow Sérgio; ALVES, Francisco José dos Santos. A Emenda Constitucional 95 e seus efeitos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 54-75, maio/ago. 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIVEIROS, Alexandre Rodrigues. **O emprego do lote econômico de compra (LEC) na gestão de compras públicas**: estudo de casos selecionados. Rio de Janeiro, 2004. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.