

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**IMPLICAÇÕES DO PROVISIONAMENTO TARDIO DE CRÉDITOS
ORÇAMENTÁRIOS NO ÂMBITO DA MARINHA DO BRASIL**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

LEONARDO DE SOUZA BERNARDO

Rio de Janeiro - 2024

LEONARDO DE SOUZA BERNARDO

**IMPLICAÇÕES DO PROVISIONAMENTO TARDIO DE CRÉDITOS
ORÇAMENTÁRIOS NO ÂMBITO DA MARINHA DO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada à
Escola Brasileira de Administração Pública
e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas
para a obtenção do título de Mestre em
Administração Pública.

Área de Concentração: Governança e
Administração Pública

Professor Orientador: Felipe Buchbinder

Rio de Janeiro
2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Bernardo, Leonardo de Souza

Implicações do provisionamento tardio de créditos orçamentários no âmbito da Marinha do Brasil / Leonardo de Souza Bernardo. – 2024.

67 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Felipe Buchbinder.

Inclui bibliografia.

1. Orçamento. 2. Marinha. Brasil. 3. Gestão Pública. 4. Provisionamento. I. Buchbinder, Felipe. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 336.01

Elaborada por Marcelle Costal de Castro dos Santos – CRB-7-RJ-007517/O

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
FOLHA DE APROVAÇÃO

LEONARDO DE SOUZA BERNARDO

“IMPLICAÇÕES DO PROVISIONAMENTO TARDIO DE CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS NO ÂMBITO DA MARINHA DO BRASIL”.

DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA QUE CONFERIU O GRAU DE MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

DATA DA DEFESA: 10/12/2024

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

PRESIDENTE DA COMISSÃO EXAMINADORA: PROF. FELIPE BUCHBINDER

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>
PROF. FELIPE BUCHBINDER
ORIENTADOR

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>
PROF. BERNARDO DE ABREU GUELBER FAJARDO
MEMBRO INTERNO - FGV

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>
PROF. ANGELO MIGUEL DE BARROS
MEMBRO EXTERNO - CEF

RIO DE JANEIRO, 10 DE DEZEMBRO DE 2024.

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>
PROF. FLAVIO CARVALHO DE VASCONCELOS
DIRETOR

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>
PROF. ANTONIO DE ARAUJO FREITAS JUNIOR
PRÓ-REITOR DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

ESTE É UM TRABALHO ORIGINAL ONDE FOI VERIFICADA A NÃO EXISTÊNCIA DE PLÁGIO E DE UTILIZAÇÃO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, NÃO EXPLICITADA, NO CORPO DO TRABALHO ATESTADO PELO ALUNO(A) E ORIENTADOR(A). ESTE DOCUMENTO NÃO CONFERE TÍTULO. PARA TAL DEVERÃO SER CUMPRIDOS OS REQUISITOS DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me conduzir com saúde em todos os desafios da minha vida pessoal e profissional, concedendo a força necessária para superar adversidades, e à Nossa Senhora, cuja intercessão abençoou minha trajetória.

À minha amada esposa Juliane, pelo seu amor, carinho, compreensão e apoio incondicional. Obrigado por ser alicerce e inspiração constante em meus dias.

Aos meus queridos pais, Mario Antonio e Lenita Claudia, pelos valores transmitidos, amor e incentivo integral em todos os momentos da minha vida. Todas as minhas conquistas são fruto do trabalho, esforço e dedicação de vocês. Nunca conseguirei ser grato o suficiente.

À Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha, na figura de seus Oficiais, Praças e servidores civis, que me possibilitaram realizar este trabalho com seus apontamentos e auxílios. Em especial, deixo registrado meu agradecimento à Servidora Civil Cecília, que desempenhou um papel essencial na coleta dos dados necessários para esta pesquisa.

Ao meu orientador, professor Felipe Buchbinder, pela sua atenção e disponibilidade, bem como por seus ensinamentos seguros e precisos, pelos quais deixo aqui registrada minha gratidão.

Aos professores da FGV, que contribuíram para o meu desenvolvimento e para a pavimentação do caminho que culminou na conclusão deste trabalho.

Aos colegas da turma MAP 2022, pelo companheirismo ao longo da jornada.

A verdadeira generosidade para com o futuro consiste em dar tudo ao presente.

Albert Camus

RESUMO

Objetivo – Este estudo investiga as implicações do provisionamento de créditos orçamentários no último trimestre do exercício sobre a gestão orçamentária da Marinha do Brasil (MB). O objetivo principal é analisar como o fluxo de descentralização de créditos afeta demais variáveis orçamentárias.

Metodologia – Foi utilizada uma abordagem quantitativa, com recorte longitudinal, envolvendo a coleta de dados orçamentários da MB, focados entre 2014 e 2023, tratados por meio de ferramentas estatísticas. Foram aplicados testes não paramétricos de correlação e comparação de médias para dados emparelhados, a fim de verificar associações entre os provisionamentos tardios e variáveis relevantes de execução orçamentárias.

Resultados – A pesquisa identificou existência de correlação estatística significativa entre a provisão tardia de créditos no quarto trimestre e o cancelamento de restos a pagar no segundo ano subsequente ao da inscrição, a concentração de empenhos no quarto trimestre, bem como ao montante de contratações com afastamento de licitação por dispensa.

Limitações – A pesquisa foi limitada aos dados de uma única Força Armada, o que pode restringir a generalização dos resultados para outras instituições públicas. Além disso, o período de análise foi influenciado por condições fiscais e econômicas específicas, o que pode afetar a replicabilidade dos resultados em outros contextos.

Aplicabilidade do trabalho – O estudo fornece subsídios para gestores públicos aprimorarem o planejamento e a execução orçamentária, especialmente na alocação de créditos orçamentários do setor de Defesa.

Contribuições para a sociedade – A pesquisa contribui para a otimização da descentralização dos recursos públicos, auxiliando na formulação de estratégias que minimizem os efeitos negativos do provisionamento tardio, visando uma entrega mais eficiente de serviços públicos.

Originalidade – A pesquisa aborda um tema específico, ao oferecer uma análise sobre os impactos do provisionamento tardio de créditos orçamentários, focado na Setorial Orçamentária da MB.

Palavras-chave: orçamento público, provisionamento de créditos, restos a pagar, Marinha do Brasil, gestão orçamentária.

Categoria do artigo: Dissertação de Mestrado

ABSTRACT

Purpose – This study investigates the implications of budgetary credit provision in the last quarter of the fiscal year on the budget management of the Brazilian Navy (MB). The primary objective is to analyze how the flow of credit decentralization affects other budgetary variables.

Methodology – A quantitative, longitudinal approach was employed, involving the collection of MB budget data from 2014 to 2023, analyzed using statistical tools. Non-parametric correlation and paired sample comparison tests were applied to examine associations between late budget provisions and relevant budget execution variables.

Findings – The research identified a statistically significant correlation between late credit provision in the fourth quarter and the cancellation of unpaid commitments in the second subsequent year, the concentration of spending commitments in the fourth quarter, and the volume of no-bid contract procurements.

Research limitations – The study was limited to data from a single Armed Force, which may restrict the generalization of the results to other public institutions. Additionally, the period analyzed was influenced by specific fiscal and economic conditions, which may affect the replicability of the results in different contexts.

Practical implications – The study provides insights for public managers to enhance budget planning and execution, particularly in the allocation of budgetary credits in the Defense sector.

Social implications – The research contributes to optimizing the decentralization of public resources, supporting the formulation of strategies to minimize the negative effects of late budget provisions, aiming at more efficient public service delivery.

Originality – The research addresses a specific topic by offering an analysis of the impacts of late budget credit provisions, focusing on the budget sector of the Brazilian Navy.

Keywords: public budget, credit provision, unpaid commitments, Brazilian Navy, budget management.

Category: Master's Thesis

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIÁVEIS COMPARADAS À PROV 4TRIM.....	322
TABELA 2 - PROPORÇÃO DA EVOLUÇÃO DA DOTAÇÃO TOTAL DA MB, EM R\$ MILHÕES (2010-2024)	36
TABELA 3 - EVOLUÇÃO DOS RP INSCRITOS SOBRE A DOTAÇÃO DA MB, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	40
TABELA 4 - PARTICIPAÇÃO DOS RPP E RPNP SOBRE RP TOTAL INSCRITO, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	42
TABELA 5 - PARTICIPAÇÃO DOS RPP E RPNP SOBRE RP TOTAL CANCELADO, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	45
TABELA 6 - PARTICIPAÇÃO DE RP CANCELADOS FRENTE AO TOTAL EMPENHADO, EM R\$ MILHÕES (2015-2023)	47
TABELA 7 - PROVISÃO NO 4º TRIMESTRE FRENTE À PROVISÃO ANUAL, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	49
TABELA 8 - COMPOSIÇÃO DA PROVISÃO TRIMESTRAL PERANTE O TOTAL DA SÉRIE, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	50
TABELA 9 - PROVISÕES EM DEZEMBRO PERANTE O TOTAL DO 4ºTRIM, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	50
TABELA 10 - EMPENHOS DO 4º TRIMESTRE FRENTE AO EMPENHO ANUAL, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	52
TABELA 11 - COMPOSIÇÃO TRIMESTRAL DE EMPENHOS PERANTE O TOTAL, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	52
TABELA 12 - LIQUIDAÇÕES DO 4º TRIMESTRE FRENTE À LIQUIDAÇÃO ANUAL, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	53
TABELA 13 - COMPOSIÇÃO TRIMESTRAL DE LIQUIDAÇÕES PERANTE TOTAL DA SÉRIE, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	53
TABELA 14 - TESTE DE POSTOS COM SINAL DE WILCOXON: EMP/PROV - 3º TRIM E ANUAL (2014-2023)	54
TABELA 15 - TESTE DE CORRELAÇÃO POR POSTOS DE SPEARMAN (2014-2023)	56

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DAS DOTAÇÕES INICIAIS NA LOA DA MB (2010-2024)	37
FIGURA 2 - EVOLUÇÃO DOS CONTINGENCIAMENTOS (2014 - 2023)	38
FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS RP INSCRITOS SOBRE A DOTAÇÃO DA MB (2014-2023)	40
FIGURA 4 -EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO TOTAL DE RP (2014-2023)	42
FIGURA 5 - EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS RPP X RPNP NOS RP INSCRITOS (2014-2023).....	43
FIGURA 6 – EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS RPP X RPNP NOS RP CANCELADOS (2015-2023).....	46
FIGURA 7 - EVOLUÇÃO DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR (2015-2023).....	47
FIGURA 8 - FLUXO TRIMESTRAL DE PROVISIONAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	48
FIGURA 9 - FLUXO TRIMESTRAL DE EMISSÃO DE NOTAS DE EMPENHO, EM R\$ MILHÕES (2014-2023)	51
FIGURA 10 - FLUXO TRIMESTRAL DE LIQUIDAÇÕES, EM R\$ MILHÕES (2014-2023).....	53

LISTA DE SIGLAS

AI	Ação Interna
AO	Ação Orçamentária
CF/88	Constituição Federal de 1988
DGOM	Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha
DPOF	Decreto de Programação Orçamentária e Financeira
EMA	Estado-Maior da Armada
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
END	Estratégia Nacional de Defesa
GND	Grupo de Natureza da Despesa
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IRP	Identificador de Resultado Primário
LOA	Lei Orçamentária Anual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LME	Limite de Movimentação e Empenho
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB	Marinha do Brasil
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NC	Notas de Crédito
ND	Notas de Dotação
OM	Organização Militar
OMPS	Organizações Militares Prestadoras de Serviços
PA	Plano de Ação
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PEM	Plano Estratégico da Marinha
PND	Política Nacional de Defesa
PO	Plano Orçamentário
PPA	Plano Plurianual
PPBS	<i>Planning Programming Budgeting System</i>

RP	Restos a Pagar
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria do Orçamento Federal
SPD	Sistema do Plano Diretor
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UG	Unidades Gestoras
UO	Unidades Orçamentárias
VPA	Varição Patrimonial Aumentativa

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	12
1.1. O Problema	12
1.2. Objetivos da Pesquisa	13
1.3. Relevância da Pesquisa	14
1.4. Estrutura do Texto	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1. Orçamento Público e o Ciclo Orçamentário.....	15
2.2. Anualidade Orçamentária.....	17
2.3. Rigidez Orçamentária.....	20
2.4. Contingenciamento e Descontingenciamento Orçamentário	22
2.5. <i>Carry-Over</i> e os Restos a Pagar (RP).....	24
3. METODOLOGIA	28
3.1. Desenho de Pesquisa	28
3.2. Coleta e Tratamento de Dados	29
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS	34
4.1 Análise do Contexto Institucional da MB	34
4.1.1. Influência do processo orçamentário do Governo Federal na MB.....	34
4.1.2. O artifício da inscrição em RP e suas implicações na MB.....	39
4.1.3. Comportamento do cancelamento de Restos a Pagar na MB.....	44
4.1.4. Cronologia da execução orçamentária da MB.....	47
4.2. Apuração Experimental	54
4.2.1. Implicações das provisões na capacidade de execução orçamentária da MB 54	
4.2.2. Correlação de Variáveis da Execução Orçamentária da MB	55
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O manejo e a gestão de recursos públicos são temas de interesse de todos os seguimentos da sociedade. Dentro desse contexto, apesar de suas características peculiares, as Forças Armadas (FFAA), na condição de componentes da Administração Direta do Poder Executivo Federal, recebem grande atenção quanto à execução, acompanhamento e controle do ingresso de recursos e dispêndios no exercício de suas atribuições.

De acordo com os objetivos e diretrizes estabelecidos na Política Nacional de Defesa (PND) e na Estratégia Nacional de Defesa (END), documentos de alto nível que condicionam o preparo e o emprego das FFAA, cabe à Marinha do Brasil (MB) preparar e aplicar o Poder Naval (Brasil, 2024a, p. 47). Para tanto, além dos amplos desafios estratégicos, o orçamento da Força surge com um papel fundamental como viabilizador do planejamento e aplicação dos recursos em cumprimento dos objetivos institucionais.

Com esse propósito, a END prevê como prioridade “assegurar a continuidade e a previsibilidade na alocação de recursos orçamentários e financeiros para o Setor de Defesa” (Brasil, 2024a, p. 35). Apesar dos esforços doutrinários, é primordial que a dinâmica orçamentária da MB possibilite que seus gestores tenham capacidade de reação frente às eventualidades e imprevisibilidades que são transportadas do macro-orçamento institucional para a esfera de decisão no orçamento individual praticado por cada Organização Militar (OM).

1.1. O Problema

Entretanto, diante de um recorte temporal das descentralizações internas de crédito das Forças, os militares e servidores civis que exercem atividades na área de gestão orçamentária e financeira têm observado nos últimos anos a ocorrência de recebimento de recursos em momento próximo ao encerramento do exercício financeiro. Neste trabalho, a consignação de dotações no último trimestre do ano será considerada como “provisionamento tardio”.

A literatura demonstra, por meio de modelos preditivos, que para os países que adotam a anualidade da vigência orçamentária, os dispêndios discricionários realizados no último trimestre do exercício crescem e são dotados de menor qualidade de gastos do que aqueles realizados durante os demais períodos do ano (Liebman e Mahoney, 2010). No entanto, esse período também é caracterizado por uma série de obrigações de cunho

normativo, que são impostas ao gestor com a finalidade de liquidação dos saldos porventura existentes, algo que vai de encontro ao recebimento de novos créditos.

Um estudo realizado no Reino Unido por Hyndman, Jones e Pendlebury (2007) alerta que a vigência anual dos créditos orçamentários pode conduzir a um fenômeno conhecido na literatura estrangeira como *march madness* (dado que no Reino Unido o último trimestre do exercício financeiro ocorre entre os meses de janeiro e março). Essa situação se caracteriza pelo aumento de gastos nos últimos três meses do exercício, que pode levar a contratações de despesas ineficientes, ineficazes, desnecessárias ou não prioritárias, com objetivo único de consumir a dotação residual.

Todavia, no cenário Brasileiro, a recente crise fiscal causada pelas frustrações de receitas públicas e sucessivos aumentos de despesa tem despertado nos gestores uma maior preocupação com a eficiência na execução dos recursos, algo que estimula ainda mais as pesquisas voltadas para análise da gestão do erário (Giacomoni, 2019).

Portanto, a partir da compreensão da importância do tema, este trabalho buscou responder o seguinte problema de pesquisa:

Quais são as implicações do provisionamento de créditos orçamentários no último trimestre do exercício sobre a gestão orçamentária da Marinha do Brasil?

1.2. Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo foi, por meio de análise de dados, identificar, no âmbito da Marinha do Brasil, se o fluxo de descentralização de créditos no quarto trimestre interfere, e em qual grau, nas demais variáveis orçamentárias e financeiras da Força.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para tanto, buscou-se:

- a) Efetuar uma revisão teórica (bibliográfica e documental) sobre os principais conceitos atinentes à anualidade orçamentária e impactos gerados por inscrições e cancelamentos de despesas em restos a pagar, de forma a identificar eventual aplicabilidade à realidade institucional da MB;

- b) Investigar o comportamento da execução orçamentária da MB ao longo dos anos, e como estão compostas as variáveis envolvidas, verificando se há concentração efetiva ou incremento nos créditos concedidos no último trimestre do exercício de forma a afetar a capacidade de execução orçamentária das OM;
- c) Realizar análise estatística de dados que modo a verificar se há associação significativa entre o provisionamento tardio e o aumento da emissão de empenhos no fim do exercício;
- d) Realizar testes estatísticos para verificar se o provisionamento tardio promove reflexos na inscrição de despesas em restos a pagar e no posterior cancelamento dessas dotações; e
- e) Analisar se há correlação estatística entre os créditos concedidos no quarto trimestre com contratações realizadas por meio de dispensa de licitação neste período.

1.3. Relevância da Pesquisa

Em um cenário de constantes restrições orçamentárias, os recursos públicos devem ser aplicados com eficiência, eficácia e efetividade. É esperado que seja guardada uma relação positiva entre alocações de recursos e resultados entregues à sociedade. Assim, os processos orçamentários e financeiros do Setor Público - especificamente no âmbito deste estudo, da MB - devem ser analisados sob esse enfoque, de modo a evidenciar a possibilidade contínua de ajustes, correções e avanços.

Nesse contexto, Cunha (2013) aponta que as mudanças econômicas, políticas, tecnológicas e sociais ocorridas, principalmente, a partir da segunda metade do século XX, têm contribuído para o aumento da complexidade dos setores público e privado, bem como do controle social, elevando as expectativas e demandas da sociedade por serviços públicos de qualidade e eficiência no uso de recursos públicos.

Portanto, é neste cenário de incertezas e instabilidades macroeconômicas que afetam a conjuntura orçamentária no interior das organizações, no qual as tomadas de decisões sobre alocações de recursos devem ser realizadas.

Ao investigar o provisionamento tardio de créditos orçamentários, esta pesquisa pode fornecer subsídios para a formulação de estratégias de gestão nas FFAA que minimizem os impactos negativos dessa prática, contribuindo para a melhoria da alocação e uso eficiente dos recursos públicos.

Este trabalho permitirá, ainda, uma reflexão sobre os impactos de um fenômeno macro-orçamentário na instituição, buscando fornecer os elementos relevantes necessários para que o emprego de recursos seja realizado com a consciência de suas possíveis implicações e tendências.

1.4. Estrutura do Texto

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos principais, além desta introdução. O capítulo 2 apresenta o referencial teórico, onde são discutidos os principais conceitos e teorias relacionadas ao orçamento público e ciclo orçamentário, à anualidade orçamentária, à rigidez orçamentária e ao fenômeno dos restos a pagar e suas implicações.

O capítulo 3 detalha a metodologia utilizada na pesquisa, incluindo o desenho de pesquisa, os métodos de coleta e tratamento de dados, e os critérios de análise. O capítulo 4 apresenta uma análise quantitativa do contexto orçamentário da MB e discute os resultados obtidos por meio das ferramentas estatísticas utilizadas a partir da análise dos dados coletados.

Por fim, o capítulo 5 traz as considerações finais, apontando as principais conclusões do estudo, suas implicações para a gestão orçamentária da MB, suas limitações e sugestões para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento Público e o Ciclo Orçamentário

Há diversas definições e conceitos atribuídos ao orçamento, cabendo destaque para Araújo e Arruda (2009), segundo os quais o orçamento representa um instrumento da administração que norteia programas, projetos e atividades para determinado período, estimando as receitas e estabelecendo limite para as despesas. Esse instrumento assume uma vertente de plano de gastos financeiros com base na previsão de receitas a serem arrecadadas, balanceando com o que poderá ser despendido na realização das políticas públicas.

A evolução dos modelos de administração pública proporcionou, ao longo do tempo, grandes modificações no formato e finalidades dos orçamentos. Atualmente, verificamos no Brasil a aplicação do tipo de orçamento conhecido na literatura por orçamento-programa, baseado no modelo do Departamento de Defesa americano, denominado *Planning Programming Budgeting System* (PPBS). Esse modelo expressa,

financeira e fisicamente, os programas de trabalho do governo, possibilitando a integração do planejamento com o orçamento, bem como a delimitação de objetivos, a definição de metas e avaliação de resultados (Giacomoni, 2019).

Cunha (2013) aponta que escolhas orçamentárias e sua implementação não podem ser pensadas de forma isolada na ação governamental, mas sim no âmbito mais amplo de uma política de gestão pública. Nesse sentido, depreende-se que as além das funções tradicionais já consagradas, o orçamento moderno devem constituir um instrumento de gestão, sendo ferramenta por meio da qual se atinge o interesse público.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece que o processo orçamentário ocorre com base em uma arquitetura legal que inclui três leis ordinárias que se condicionam na seguinte ordem: Lei do Plano Plurianual (PPA), que cobre um período de quatro anos; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que fixa os parâmetros gerais para a elaboração do orçamento do ano subsequente; e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que inclui o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais (Cunha, 2013).

Paludo (2017) ensina que o ciclo orçamentário representa o período em que se processam as atividades típicas do orçamento público, compreendendo as fases de elaboração da proposta orçamentária, sua apreciação e aprovação legislativa, a execução orçamentária e financeira e o controle e avaliação. Portanto, percebe-se, que o ciclo orçamentário extrapola o próprio exercício financeiro, uma vez que o processo de elaboração da proposta inicia-se no ano anterior à execução, e o controle e avaliação ocorrem em exercícios posteriores.

Ainda de acordo com o autor, a fase de execução orçamentária se inicia após a publicação da LOA, momento em que as dotações orçamentárias aprovadas são descentralizadas pela Secretaria do Orçamento Federal (SOF) aos Órgãos Setoriais através de Notas de Dotação (ND). Os Órgãos Setoriais, por sua vez, descentralizam esses créditos para as Unidades Orçamentárias através de Notas de Crédito (NC). No âmbito do Governo Federal, todo esse procedimento de execução é registrado no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o que permite um maior controle e transparência de todo o processo.

A Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM) é uma unidade da MB que tem por propósito dirigir as atividades relacionadas com o orçamento da Marinha, assumindo importante atribuição de ser o Órgão Setorial Orçamentário da Força. Dentre as suas principais responsabilidades afetas à execução orçamentária, estão inseridos o

provisionamento dos créditos aprovados na LOA para as unidades da MB, a análise das solicitações de alteração no Plano de Ação (PA) da MB e diversos procedimentos operacionais ligados aos principais sistemas de gestão orçamentária, tanto internos quanto externos à Marinha (Brasil, 2024b).

Como principal órgão com atribuições operacionais afetas à área de orçamento, a DGOM ainda possui importante função consultiva para as demais UG. Além disso, participa diretamente das fases de planejamento e controle do orçamento (Brasil, 2014b).

2.2 Anualidade Orçamentária

Atualmente, a anualidade orçamentária está consagrada pelos principais instrumentos que balizam o processo orçamentário, que são a CF/88 e a Lei nº 4.320 de 1964.

Nessa abordagem, o artigo 165 da CF/88 estabelece que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os orçamentos anuais, *in verbis*:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

...

III – os orçamentos anuais. (Brasil, 1988).

Ainda, princípio da anualidade orçamentária se enquadra no ordenamento jurídico Brasileiro por meio da legislação infraconstitucional. Trata-se da Lei nº 4.320/64, que estabelece em seu art. 2º que a “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e **anualidade**” (Grifo nosso).

O texto constitucional fundamenta que todos os créditos orçamentários, ordinários ou adicionais, deverão ter vigência no exercício financeiro, coincidente com o ano civil (1 de janeiro a 31 de dezembro), conforme estabelecido no art. 34 da Lei nº 4.320/64, sugerindo interpretações a favor da anualidade orçamentária.

A única exceção se dirige aos créditos especiais e extraordinários quando abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro; neste caso, estes créditos serão reabertos nos limites de seus saldos. Insistindo nos artigos constitucionais, é relevante citar o art. 167, § 2º da CF/88, que corrobora o período anual da vigência dos créditos orçamentários:

§ 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente. (Brasil, 1988).

Portanto, dada a vigência anual das autorizações orçamentárias, em regra, os saldos das dotações não podem ser transferidos para o exercício seguinte. Assim, ao ser submetida rigorosamente a esse princípio, a administração pública fica limitada ao horizonte de um ano para realizar as despesas, o que pressiona o administrador para que se execute o orçamento antes do fim do exercício, o que pode obstar a eficiência da atuação estatal na sua execução (Diamond, 2006).

Entretanto, convém mencionar que os princípios por si são normas que orientam a interpretação e a aplicação das regras do sistema, possuindo alto grau de generalidade e abstração. Os princípios não são absolutos, devendo ser integrados entre si para se entender a real intenção do constituinte originário (Faria, 2010).

Dessa forma, a literatura traz entendimentos que a anualidade orçamentária não pode ser vista como norma absoluta, pois, além da exceção autorizada pela própria Carta Magna, esse princípio deve ser inserido no contexto do sistema Brasileiro e compatibilizado com os demais princípios, por exemplo, a eficiência, a continuidade, a economicidade, a plurianualidade dos investimentos (Faria, 2010).

Atualmente, a problemática em torno do debate sobre a anualidade orçamentária está ligado à expiração da dotação autorizada concomitante ao término do exercício financeiro. Em meio a um cenário de incertezas acerca do recebimento de novas dotações, as organizações são “forçadas” a executar o máximo de recurso possível, pois a não execução, além de levar à perda da dotação atual, ocasiona redução das dotações futuras, uma vez que no Brasil ainda é elaborado um orçamento incremental. Alguns autores denominaram esse fenômeno de *use it or lose it* (Liebman; Mahoney, 2010).

Uma pesquisa realizada por Liebman e Mahoney (2010) com entidades governamentais americanas demonstrou que as organizações apresentam um pico de gasto nas últimas semanas do ano financeiro. O volume de despesas executadas na última semana do ano é quase cinco vezes maior que a média semanal durante o restante do ano. O estudo mostrou ainda uma baixa qualidade para essas contratações realizadas ao final de ano.

A corrida para gastar recursos no final do ano provoca contratações mal especificadas, carência da devida competição e sobrepreços, contratos negociados inadequadamente, além de levar à compra de bens e serviços de baixa prioridade simplesmente para consumir a dotação orçamentária disponível. Essa correria para gastar, também denominada *hurry up spending*, contraria a eficiência e a efetividade do uso dos recursos públicos (Liebman; Mahoney, 2010; Hyndman; Jones; Pendlebury, 2007).

Por conta de questões em torno da execução anual de recursos públicos, a anualidade orçamentária não se ajustou facilmente às reformas gerenciais da Nova Gestão Pública, direcionadas a mudanças nas regras orçamentárias e a maior liberdade de controlar e gastar os orçamentos públicos (Hyndman; Jones; Pendlebury, 2007). Portanto, para reduzir o perverso incentivo de acelerar a realização de gastos ao final do exercício financeiro e estimular poupanças orçamentárias e inovações, alguns países admitem transportar para exercícios seguintes recursos não utilizados em determinado ano.

Um exemplo é o Reino Unido, que por décadas adotou a anualidade, assim como diversos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Diante da perda de eficiência no uso dos recursos públicos causada pelo término do exercício, em 1980 o país permitiu o transporte do orçamento para o ano seguinte. Na década de 1990 foram dados aos órgãos orçamentos plurianuais e mais liberdade para carregamento para o ano seguinte do orçamento subutilizado (Hyndman; Jones; Pendlebury, 2007).

Com um relato da experiência internacional, Hyndman, Jones e Pendlebury (2007) realizaram um estudo no qual entrevistaram atores do orçamento público no Reino Unido para analisar o impacto que as mudanças de flexibilização do princípio da anualidade geraram, e suas opiniões sobre esse princípio. Os autores concluíram que, embora a Grã-Bretanha tenha anunciado sua intenção de flexibilizar os recursos de final de ano e implementar um orçamento plurianual, não foi efetiva em permear essa nova realidade além dos níveis de departamento.

Como a descentralização não se concretizou, em muito pouco se conseguiu melhorar as decisões orçamentárias. Apesar das críticas sobre o curto prazo e dos desperdícios da anualidade, ela ainda domina os pensamentos e as ações dos gestores naquele país (Hyndman; Jones; Pendlebury, 2007).

Do ponto de vista do controle de gastos, Gimene (2020) defende que para que o Brasil possua um regime fiscal sustentável, deve haver um planejamento de longo prazo centralizado na fusão do atual arranjo PPA/LDO/LOA em leis orçamentárias plurianuais, com fluxo garantido de recursos. Para o autor, a principal diferença em relação à sistemática atual seria assegurar que a dotação orçamentária aprovada pelo Legislativo possa ser plenamente executada ao longo dos anos de vigência do orçamento plurianual. Dessa forma, o Poder Executivo teria autonomia para realizar as despesas aprovadas pelo Legislativo, sem precisar recorrer a contingenciamentos orçamentários e outros artifícios de postergação de despesas para cumprir regras fiscais.

A anualidade, além do aspecto político – controle do Legislativo sobre os gastos do Executivo –, possui também uma dimensão jurídica relacionada à segurança jurídica e à previsibilidade da ação estatal (Ribeiro, 2010). Albuquerque, Medeiros e Silva (2022, p. 399) destacam que os mecanismos usuais de flexibilização da anualidade orçamentária são: período complementar contábil, dotações plurianuais e o *carry-over*.

Em qualquer um desses modelos, Albuquerque, Medeiros e Silva (2022) alertam que o carregamento de parte do orçamento para execução em exercícios futuros apresenta aspectos positivos e negativos. Dentre os benefícios, os autores destacam: possíveis ganhos de eficiência e melhor especificação das necessidades de recursos. Já em relação aos eventuais prejuízos, é ressaltado que a prática pode gerar o acúmulo de dotações não executadas, causando o “empoçamento” de créditos ociosos; riscos para o controle fiscal; e o comprometimento da celeridade na execução de políticas públicas.

2.3 Rigidez Orçamentária

O orçamento figura como um ciclo multifacetado de escolhas, no qual o planejamento e a programação de objetivos, metas/ações e a etapa de orçamentação devem ser vistos como uma sequência natural de decisões, tomadas em um contexto institucional e organizacional. Entretanto, o que se observa na prática é o predomínio da face legal do orçamento sobre sua perspectiva como instrumento de gestão e de promoção de resultados (Cunha, 1999). Tal fato se apresenta como apenas um dos diversos desafios enfrentados pela Administração Pública quando o assunto trata de gestão de recursos.

Dentre esses desafios, destaca-se a alta rigidez orçamentária, um fenômeno que limita significativamente a capacidade dos agentes de planejarem e executarem suas políticas públicas de maneira eficiente e eficaz. Cunha e Rezende (2014) argumentam que as restrições orçamentárias que impeçam ou que não disponibilizem recursos de forma tempestiva para a consecução de determinadas ações estratégicas comprometerão no futuro o alcance dos objetivos institucionais.

As despesas primárias são todas aquelas não financeiras, podendo ser classificadas em obrigatórias ou discricionárias. De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO) da SOF de 2024, as despesas primárias são aquelas que pressionam o resultado primário, alterando o endividamento líquido do governo (setor público não financeiro) no exercício financeiro correspondente.

Dentre outras causas, contribui para essa problemática a “vinculação de receitas” como forma de fixação de prioridades na alocação anual de recursos orçamentários.

Nesse contexto, as despesas obrigatórias são aquelas que constam na lei orçamentária, além de estarem previstas em diploma legal específico, representando obrigação legal do Estado. Um dos argumentos a favor da vinculação é o de que esse mecanismo protege determinados gastos, que, uma vez que não submetidos a contingenciamentos, não são prejudicados por eventuais ajustes fiscais. Entretanto, uma das principais críticas à vinculação de receitas é a que ela constringe a iniciativa do Poder Executivo e as decisões do Poder Legislativo. Já as despesas discricionárias são aquelas estabelecidas pela LDO e pelos decretos de programação financeira, ou seja, são todas aquelas que não são consideradas obrigatórias.

Vale destacar que, nesse caso, a rigidez orçamentária refere-se à inflexibilidade de aplicação dos gastos públicos, que são condicionados por compromissos financeiros assumidos no passado, por obrigações legais, regras e restrições impostas tanto pela Constituição Federal quanto por leis complementares e ordinárias. Essas amarras legais estabelecem uma série de despesas obrigatórias, como pagamento de pessoal e benefícios assistenciais de servidores, transferências constitucionais e pagamento de dívida pública, que consomem grande parte do orçamento público, deixando pouco espaço para manobras e ajustes de acordo com as necessidades emergentes dos agentes públicos tomadores de decisão.

A visão de Almeida (2014) corrobora com o citado acima, ao identificar como fator decisivo nesse arranjo a rigidez do orçamento, originada pelo elevado percentual de gastos obrigatórios, bem como o alto índice de despesas com aplicação vinculada. O autor traz que, de acordo com dados da SOF, as despesas obrigatórias no Brasil representam 75% do total da despesa orçamentária não financeira. Logo, o governo teria flexibilidade para atuar em apenas 25% das despesas. Para o autor, esse cenário reduz a capacidade discricionária dos decisores, limitando, portanto, a vinculação entre os dispêndios e as estratégias organizacionais e resultados pretendidos.

O autor destaca que o crescente engessamento do orçamento mostra que a pequena margem de manobra para a não execução de despesas de custeio e os sucessivos cortes nas despesas de investimento como variável de ajuste, faz com que, na prática, o orçamento Brasileiro seja praticamente impositivo. A rigidez do orçamento, originada pelo alto percentual de despesas obrigatórias e de vinculações legais, aliada à necessidade de controle da expansão do gasto público, gerou um cenário de expressiva restrição fiscal, com enfoque na limitação das despesas discricionárias.

Este cenário gera incentivos, por parte do Poder Executivo Federal, que visem a implementação de mecanismos de flexibilização. Almeida (2014) cita como exemplos desses mecanismos: o contingenciamento de recursos pelo governo federal, com liberação parcelada ao longo do ano, conforme a verificação das receitas arrecadadas e o emprego crescente dos Restos a Pagar (RP) como mecanismo de postergação de gastos.

2.4 Contingenciamento e Descontingenciamento Orçamentário

O contingenciamento orçamentário é uma prática adotada no âmbito da gestão pública para controlar e limitar a execução das despesas previstas no orçamento. Esse mecanismo é utilizado como uma forma de adequar os gastos públicos à realidade das receitas, prevenindo o desequilíbrio fiscal e a necessidade de ajuste em momentos de arrecadação insuficiente. Segundo o Manual de Finanças Públicas do Tesouro Nacional, o contingenciamento refere-se à retenção de despesas autorizadas pelo orçamento, impedindo temporariamente sua execução até que as condições fiscais sejam favoráveis (Brasil, 2019).

Seguindo o comando da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), no início de cada exercício, o Governo Federal edita Decreto limitando os valores autorizados na LOA relativa às despesas discricionárias ou não legalmente obrigatórias, que são as relativas a despesas de investimento e custeio em geral. Além dessa previsão de frustração de receitas ao início do exercício financeiro, há ainda a possibilidade de contingenciamento através de verificações bimestrais de cumprimento de metas de resultado primário e nominal, estabelecendo limitação de movimentação financeira e o empenho das dotações orçamentárias, bem como a contratação de operações de crédito, de acordo com Art. 9º da LRF, *in verbis*:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que **a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal** estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, **limitação de empenho e movimentação financeira**, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Brasil, 2000, grifo nosso).

No âmbito doutrinário, Giacomoni (2019) ressalta que o contingenciamento é uma ferramenta de gestão financeira que visa a prudência fiscal. O autor define o contingenciamento como a suspensão temporária da autorização de gastos para garantir que as despesas não ultrapassem as receitas previstas, permitindo ao governo ajustar-se

às variações da arrecadação sem comprometer a execução dos serviços públicos essenciais.

Por outro lado, a LRF estabelece no §1º do artigo supracitado que, em caso de restabelecimento da receita prevista, mesmo que de forma parcial, será autorizada a recomposição proporcional das dotações que tiveram seus créditos bloqueados, caracterizando, assim, o processo de descontingenciamento orçamentário (Brasil, 2000). Desta forma, percebe-se que os procedimentos de contingenciar ou descontingenciar o orçamento aprovado estão diretamente ligados às variáveis macroeconômicas envolvidas, ao nível de estabilidade da economia nacional e internacional bem como aos objetivos e metas traçados pelo Governo (Giacomoni, 2019).

Um dos efeitos desta prática que releva ser mencionado é que os contingenciamentos enfraquecem a previsibilidade orçamentária, afetando gravemente a realização das metas planejadas. Assim, a execução das despesas previamente acordadas é interrompida, sem garantia de que os créditos serão recuperados em uma possível liberação durante o ano. Esse cenário prejudica a gestão organizacional e compromete o cumprimento dos resultados definidos na fase de planejamento (Giacomoni, 2012).

Giacomoni (2012) ressalta ainda que, mesmo que possa haver liberação posterior, o represamento de créditos contingenciados tende a prejudicar a condução das metas, uma vez que distorce o fluxo de liberação de recursos para honrar compromissos firmados. Outro efeito advindo da liberação tardia de dotações contingenciadas consiste na possibilidade de incremento nos restos a pagar, uma vez que os processos de aquisição demandam prazos que podem não ser cumpridos diante de atrasos na liberação de créditos.

Os problemas são intensificados porque o Governo Federal ainda guarda como prioridade o cumprimento das metas de superávit primário. Para isso, promove o contingenciamento de dotações nos primeiros meses do ano, e após o atingimento da meta fiscal, efetiva a liberação de recursos de forma mais intensa. Isso leva a uma escassez de recursos nos primeiros meses do ano e a um excesso no final, colaborando para as vultosas cifras empenhadas nos últimos trimestres, como observado no estudo de Ribeiro (2010).

Alguns autores sugerem que a concentração de empenhos no final do ano geram gastos ineficientes (Ribeiro, 2010; Liebman; Mahoney, 2010). Por outro lado, Hyndman, Jones e Pendlebury (2007) defendem que os gastos tardios não são *per se* indicativos de desperdício de recursos. Para o autor, é natural aos governantes esperar até as demandas do ano financeiro ficarem claras para gastar seu orçamento.

2.5 *Carry-Over* e os Restos a Pagar

As despesas classificadas como restos a pagar são definidas pelo Art. 36 da Lei nº 4.320/64 como despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício financeiro correspondente. (Brasil, 1964). De acordo com a fase de execução na qual a despesa se encontra, Crepaldi (2013) aponta que os Restos a Pagar são categorizados como processados – referentes àquelas despesas já liquidadas, porém não pagas – e não processados – para as despesas não pagas e não liquidadas, excetuadas as relativas a créditos reabertos, não liquidados, que serão inscritos apenas no exercício de reabertura.

Adentrando nesta classificação, Albuquerque (2022, p.401) ensina que os Restos a Pagar Processados (RPP) referem-se às despesas já executadas pelo fornecedor, ou seja, quando os bens e serviços foram entregues ou prestados, configurando como líquida e certa a obrigação do respectivo pagamento. Por outro lado, os Restos a Pagar Não Processados (RPNP) são aquelas despesas cujo fornecedor ainda não efetivou a entrega/prestação do bem/serviço e, portanto, não fora apurado o reconhecimento da obrigação de pagamento.

Os RP podem ser apontados como uma situação decorrente do princípio orçamentário da anualidade. Em que pese esse princípio tenha força constitucional, os RP tem, indiretamente, flexibilizado sua observância, uma vez que são executados em exercícios futuros. Giacomoni (2012) aponta que a Lei nº 4.320/64, ao estabelecer o instrumento de restos a pagar, fomentou um descompasso entre a execução orçamentária e a financeira, uma vez que a despesa é gravada em um exercício, mas seus efeitos financeiros são sentidos no período subsequente.

Rezende (2014) argumenta que o acúmulo de RP é a contrapartida do contingenciamento orçamentário, pois, à medida em que se torna mais difícil administrar a liberação de recursos do orçamento corrente e daqueles acumulados de orçamentos anteriores, volume de recursos inscritos em RP tende a crescer a um ritmo cada vez maior. Cabe destacar que o crescimento do volume de créditos inscritos em RP não resulta apenas do que fora previsto no orçamento anual, mas também da prática de reinscrever nessa rubrica os RP de anos anteriores não executados ao término de cada exercício fiscal, fazendo com que os saldos acumulados nessa rubrica cresçam como uma bola de neve (Rezende, 2014).

Derivações do princípio da anualidade orçamentária associadas ao mecanismo de RP podem provocar consequências ao processo de execução orçamentária. Para contornar os problemas desse princípio, diversos países passaram então a flexibilizá-lo com o principal objetivo de evitar picos de gastos ao fim da autorização orçamentária. Um dos procedimentos adotados que flexibiliza a anualidade é o *carry-over* (Liernet; Ljungman, 2009). O *carry-over* pode ser definido como o direito de carregar para os próximos exercícios o saldo das dotações orçamentárias e dos recursos financeiros não utilizados em um determinado exercício financeiro (Ribeiro, 2010).

Cabe ressaltar que, no Brasil, esse procedimento não é permitido, e as dotações orçamentárias, salvo limitadas exceções, não podem ser reabertas após o encerramento do exercício financeiro se não utilizadas (Ribeiro, 2010). Portanto, embora conceitualmente distinto, o RP no Brasil acaba por instituir uma espécie de *carry-over*, sobretudo os RPNP, que carregam para o próximo exercício uma dotação que, embora vinculada, não é comprometida, pois a despesa correspondente ainda carece da liquidação. Por sua vez, os RPP transferem para os próximos anos apenas a obrigação financeira, pois da despesa liquidada surge o direito de recebimento do credor.

Se, por um lado, o procedimento do *carry-over* é adotado no cenário internacional e considerado como uma prática orçamentária voltada para proporcionar a eficiência na execução plurianual dos recursos públicos - na medida em que permite o transporte de dotações entre exercícios financeiros -, os RP não deveriam ser considerados como *carry-over*, tendo em vista que eles decorrem de compromissos assumidos no exercício corrente, e não de poupanças orçamentárias oriundas de uma atuação mais eficiente do gestor público (Ribeiro, 2010).

Albuquerque (2022) argumenta que o futuro pagamento de uma despesa (em termos financeiros) inscrita em RP se realizará de forma “extraorçamentária”, uma vez que não será mais objeto de apropriação orçamentária no exercício vigente. Com isso, o autor afirma que o pagamento da despesa é um fato “extraorçamentário” à luz do orçamento do exercício corrente, em respeito ao princípio da anualidade. Vale ressaltar que, no entanto, como o valor já fora lançado como despesa no exercício anterior, seu pagamento constitui, na realidade, um dispêndio “extraorçamentário” no exercício em que ocorre o pagamento, e não uma despesa orçamentária (uma vez que fora registrada como despesa no exercício em que foi empenhada) (Albuquerque, 2022).

Uma questão que surge em meio aos RP e os ajustes realizados no encerramento do exercício é que, ao inscrever despesas em RP, seu pagamento somente poderá ocorrer

mediante utilização de receitas futuras (Albuquerque, 2022). Entretanto, as receitas estimadas para os exercícios seguintes também estão comprometidas nos orçamentos para a realização de novas despesas naqueles exercícios. Dessa forma, é lógico inferir que não haveria “sobra” de recursos para a efetivação do pagamento daquelas despesas inscritas em RP se houver frustração da arrecadação estimada. Nesse caso, Albuquerque (2022) prevê que os resultados prováveis desse processo serão a (i) inscrição de novas despesas em RP, que, ao não serem suportadas pelo saldo em caixa, gerarão um processo contínuo de acúmulo de compromissos não respaldados em arrecadação, comprometendo o endividamento público; e (ii) a não execução das despesas autorizadas no orçamento corrente, de modo que sobre os recursos financeiros para o pagamento das despesas inscritas em RP em anos anteriores, comprometendo a realização dos programas de governo.

As despesas pagas em exercícios subsequentes ao seu empenho têm um efeito sobre o resultado primário denominado *float*, definido como a “diferença entre a previsão do valor das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do exercício e o valor dos Restos a Pagar a serem pagos no exercício” (Fernandes, 2004). Para Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2007), a elevação do *float* traz ganhos contábeis e econômicos para o governo ao afetar o resultado primário somente no momento em que as despesas são efetivamente pagas. Isso estimula o governo a postergar o pagamento entre os anos para gerar um superávit mais elevado. O *float* esconde a real economia orçamentária e mostra um esforço fiscal maior do que de fato aconteceu.

Outra problemática que ronda o instrumento dos RP é acerca dos possíveis impactos decorrentes de seu cancelamento. Originalmente, foi estabelecido pelo Decreto nº 93.872 de 1986 que, caso os RPNP não fossem liquidados até o dia 31 de dezembro do ano seguinte, eles deveriam ser cancelados. Esse limite foi interpretado como uma tentativa de coibir a demora na execução dos recursos, estendendo-os a somente mais um exercício. Entretanto, esse prazo limite foi revisto e, atualmente, a redação dada pelo Decreto nº 9.428 de 2018 prevê que os RPNP são válidos até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição, quando, se não liquidados, serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (Brasil, 2018). Nesse caso, as Unidades Gestoras Responsáveis (UGR) pelos saldos dos RPNP bloqueados terão até mais 6 meses para efetuar o desbloqueio e deverão ser liquidados até 31 de dezembro do ano subsequente ao do bloqueio, caso contrário serão cancelados pela STN, totalizando assim 3 anos para execução dos RPNP (Brasil, 2018).

Convém inferir que, o alongamento da vigência dos RP, ao mesmo tempo que protege o credor privado contra prejuízos e aumenta a possibilidade de execução das dotações inscritas em RP, pode inculcar uma característica de *carry-over* ao orçamento Brasileiro, mesmo regido pelo princípio da anualidade. O estudo de Carvalho (2014) corrobora com essa inferência, ao demonstrar que o prazo médio de execução do orçamento Brasileiro é de quatro a cinco anos. Além disso, a autora concluiu que, no âmbito do Governo Federal, um quarto das dotações discricionárias não são executadas no exercício de origem, configurando uma característica plurianual ao orçamento (Carvalho, 2014).

Outro aspecto decorrente do cancelamento de dotações inscritas em RP diz respeito à perda de crédito pelas unidades gestoras, uma vez que terão que lançar mão do orçamento do ano corrente para fazer frente a uma meta não concretizada, prejudicando, tanto o planejamento quanto a execução do exercício vigente. Além disso, esse fenômeno contribui para que haja uma distorção de informações contábeis nas contas públicas, uma vez que as dotações de RP (processadas ou não) são consideradas liquidadas no balanço orçamentário do ano da inscrição (Silva; Cândido Júnior; Gerardo, 2007).

No caso do cancelamento de RPP, o efeito é de uma variação patrimonial aumentativa (VPA), por se tratar da extinção de uma obrigação (Albuquerque, 2022). Os RPP, uma vez liquidados, já tiveram seu reconhecimento da realização do pagamento. Assim, seu cancelamento deve ser feito com cautela, justamente porque pode originar uma espécie de enriquecimento sem contrapartida. Apesar de haver a previsibilidade do credor reclamar seu pagamento não recebido (Brasil, 1986), esse procedimento pode gerar impactos negativos, como a perda de credibilidade da nota de empenho.

Portanto, torna-se evidente o prejuízo que o cancelamento de RP pode causar à transparência e ao princípio da eficiência nos gastos públicos, advindo de práticas recorrentes para o aumento do *float*, que incrementam o montante de RP ao longo dos anos (Silva; Cândido Júnior; Gerardo, 2007). Ademais, os cancelamentos podem apresentar motivações que revelem que o orçamento aprovado é, na prática, um “mito” que não será efetivamente executado, tornando a peça orçamentária um mero protocolo de intenções (Cunha, 2013).

3 METODOLOGIA

3.1 Desenho de Pesquisa

De acordo com a taxonomia proposta por Vergara (2016), quanto à finalidade, a presente pesquisa pode ser considerada aplicada, por ter o objetivo de resolver problemas específicos ou práticos em uma situação real. O conhecimento gerado pela pesquisa aplicada é voltado para a solução de questões concretas, no caso, analisar se a ocorrência de provisão de créditos orçamentários descentralizados para as unidades da MB próximo ao final do exercício financeiro gera possíveis impactos gerenciais para a Força.

No que tange aos objetivos, este estudo possui cunho descritivo e explicativo, simultaneamente. O primeiro evidencia-se uma vez que procurou descrever as características de determinado fenômeno, sua frequência, sua natureza e relação com outros fatos (Gil, 2008). Já o segundo, é preconizado por Gil (2008) como aquele que tem preocupação em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, avançando para a compreensão do porquê e como algo ocorre.

Para os meios de investigação, o trabalho realizado apresenta características bibliográficas, visando a fundamentação e embasamento do tema orçamentário através de legislações, livros e manuais técnicos aplicados ao Setor Público. Procedeu-se ainda pesquisa do tipo documental para a coleta de dados, por meio de documentos de fontes não acadêmicas e relatórios conservados no interior de órgãos públicos ou privados (Vergara, 2016; Gil, 2008). Neste trato, foram consultados instrumentos normativos e relatórios internos da MB, bem como dispositivos legais e condicionantes de demais instituições públicas.

Além disso, a amostragem de dados foi não-probabilística e intencional, utiliza-se o julgamento do pesquisador para escolher elementos que melhor atendam aos critérios da pesquisa (Marconi e Lakatos, 2003). Para tanto, limitou-se aos dados referentes a uma única instituição das Forças Armadas, a fim de procurar captar o comportamento das UG da MB, submetidas às mesmas normas internas, com características culturais e organizacionais semelhantes.

A pesquisa tem natureza quantitativa, com recorte longitudinal e cujo delineamento busca descrever o comportamento das variáveis pesquisadas bem como investigar a existência de relação entre elas. Para tanto, foi utilizado o sistema Tesouro Gerencial, que consiste em plataforma eletrônica desenvolvida pela STN para consulta

de informações de custos, e que permite geração de relatórios para acompanhamento da execução orçamentária e financeira do Governo Federal.

3.2 Coleta e Tratamento de Dados

Com base no Tesouro Gerencial, foram consultados e tabulados os valores extraídos das seguintes contas contábeis das Unidades Orçamentárias (UO) da MB: Dotação Inicial; Dotação Atualizada; Limite de Movimentação e Empenho; Provisão Concedida; Despesas Empenhadas; Despesas Liquidadas; Restos a Pagar Inscritos (Processados e Não Processados); e Restos a Pagar Cancelados (Processados e Não Processados). Os dados coletados foram atualizados com base no índice IPCA acumulado desde o final de cada exercício (contados, para tanto, em 31 de dezembro do respectivo ano) até o mês de agosto de 2024¹. Além disso, os dados foram tratados pelo *software* de análises estatísticas *jamovi*, bem como do *Microsoft Excel for Windows*.

A coleta dos dados orçamentários foram limitados àqueles de classificação dos Índices de Resultado Primário (IRP) 1 - obrigatória; 2 – discricionária; e 3 – discricionárias PAC, a depender da análise. Limitou-se também às despesas pertencentes aos Grupos de Natureza de Despesa (GND) 3 (outras despesas correntes) e 4 (despesas de capital), pois entende-se que o poder de decisão do gestor é mais influente nestes GND, e por serem considerados créditos de distribuição contínua ao longo do exercício, sendo, portanto, o foco desta pesquisa. Vale ressaltar ainda que, de acordo com o MTO, o GND é um agregador de diversas despesas com as mesmas características quanto ao objeto de gasto (Brasil, 2024c).

A exploração dos dados obtidos em extração sistêmica seguiu três etapas. Na primeira, procurou-se identificar a composição, comportamento e participação das diversas contas consultadas no contexto da MB ao longo dos anos da série histórica. Nesta etapa, inicialmente, verificou-se a influência do processo orçamentário do Governo Federal na rigidez observada pela MB e a evolução da compressão de despesas obrigatórias e vinculadas ao longo dos últimos quinze anos (exercícios 2010 a 2024).

Em seguida, procurou-se examinar o artifício da inscrição de dotações discricionárias em restos a pagar pela MB nos últimos dez exercícios encerrados (2014 a 2023), bem como a efetiva composição desses RP inscritos. Após, procedeu-se uma

¹ Índices utilizados disponíveis no link:

<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplio.html?=&t=series-historicas>

verificação do comportamento dos cancelamentos dos restos a pagar nos anos posteriores aos da inscrição, sua composição cronológica no decorrer dos últimos nove exercícios (2015 a 2023), e participação desses cancelamentos frente ao montante empenhado anualmente.

Por fim, ainda na primeira etapa, com o intuito de identificar se a atual sistemática de gestão de créditos orçamentários promove a existência de provisionamentos expressivos de recursos no final do exercício, é apresentada uma análise cronológica do processo de descentralização de créditos realizados pela Setorial Orçamentária da MB para verificar possíveis tendências de acúmulo de créditos distribuídos, empenhados e liquidados durante o quarto trimestre.

Na segunda etapa da investigação, procurou-se identificar se a provisão de créditos no quarto trimestre dos últimos dez exercícios traria alguma implicação para a execução orçamentária da MB, que se traduzisse em aumento da média anual de emissão de empenhos.

Para tanto, tomou-se o seguinte teste de hipóteses, a 5% de nível de significância ($\alpha = 5\%$):

H₀: A média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre é estatisticamente igual à média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o fim do exercício e os montantes provisionados até o fim do exercício (μ (emp./prov.) 3º trim. = μ (emp./prov.) anual).

H₁: A média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre é menor que média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o fim do exercício e os montantes provisionados até o fim do exercício. Ou seja, μ (emp./prov.) 3º trim. < μ (emp./prov.) anual.

Para testar estas hipóteses, foi utilizado o teste de postos com sinal de Wilcoxon, que é um teste estatístico não paramétrico utilizado para comparar duas amostras emparelhadas. O teste aplicado é frequentemente aplicado para um tamanho de amostra pequeno na ocasião de testes pareados (no caso em tela, N=10). O teste de Wilcoxon é robusto o suficiente para funcionar bem com dados em pequenas amostras, enquanto os testes paramétricos podem ter suas suposições de normalidade e variância homogênea mais facilmente violadas em tais condições (Favero et al, 2009).

Se o *p-value* calculado no teste fosse maior que 0,05, então a hipótese nula, aqui tomada como hipótese H_0 , deveria ser aceita. A aceitação desta hipótese significaria afirmar que a média dos valores das razões entre os montantes empenhados e provisionados durante todo o exercício foi estatisticamente constante, e que, portanto, não haveria evidências de que os gestores empenham montantes maiores no período mais próximo do fim do exercício financeiro.

Entretanto, caso o *p-value* do teste fosse inferior a 0,05, deveria ser aceita a hipótese alternativa H_1 , significando que a média dos valores das razões entre os montantes empenhados e provisionados, durante todo o exercício, não foi estatisticamente constante. Com isso, o fato de a média entre os valores empenhados e provisionados durante todo o ano ser estatisticamente maior que a média entre os valores empenhados e provisionados até o terceiro trimestre, poderia significar que o montante empenhado no quarto trimestre foi alto o suficiente para elevar a média anual. Tal observação poderia indicar uma tendência das UG de aumentarem o montante empenhado com a proximidade do encerramento do exercício financeiro, que poderia ser fruto da necessidade de esgotar a dotação provisionada tardiamente.

Na terceira etapa da exploração de dados, para o período de 2014 a 2023, procurou-se identificar a existência de relacionamento estatístico que justificasse a influência dos provisionamentos de créditos no quarto trimestre do “ano base A” nas seguintes variáveis: (a) montante de inscrições em restos a pagar do ano A; (b) capacidade de liquidação de despesas no ano A; (c) montante de cancelamentos de restos a pagar no ano A+1; (d) montante de cancelamentos de restos a pagar no ano A+2; (e) concentração de empenhos emitidos no último trimestre do ano A; (f) concentração de liquidações no último trimestre do ano A; e (g) contratações por dispensa de licitação no 4º trimestre do ano A.

Vale destacar que se procurou verificar a existência de relação entre o provisionamento de recursos no último trimestre do exercício e o cancelamento de despesas inscritas em RP em exercícios posteriores em virtude da vigência dada pelo Decreto nº 9.428 de 2018, que estipula seu prazo até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição. Nesse sentido, entende-se que, para os RP inscritos em um “ano base A”, as UGR poderiam liquidá-los ou cancelá-los até o final do primeiro semestre do ano A+2, antes de serem bloqueados pela STN.

Com o objetivo de organizar o entendimento da relação entre a variável “provisões orçamentárias concedidas no quarto trimestre”, aqui denominada “PROV 4TRIM”, e sua

eventual interferência no comportamento das demais variáveis supramencionadas, a tabela 1 abaixo resumiu suas identificações, ano base, formas de mensuração e o sinal esperado para cada correlação.

Tabela 1 – Identificação de variáveis comparadas à PROV 4TRIM

Variável	Forma de Mensuração	Sinal Esperado
RP INSC (ANO A)	Valor dos RP totais inscritos no exercício.	(+)
CAPAC LIQUID (ANO A)	Percentual de liquidação dos créditos do exercício em relação ao total de provisões concedidas.	(-)
RP CANC 1 (ANO A+1)	Valor dos RP totais cancelados no primeiro ano subsequente ao da inscrição.	(+)
RP CANC 2 (ANO A+2)	Valor dos RP totais cancelados no segundo ano subsequente ao da inscrição.	(+)
CONC EMP 4TRIM (ANO A)	Percentual de empenhos emitidos no último trimestre em relação ao total anual empenhado.	(+)
CONC LIQ 4TRIM (ANO A)	Percentual de despesas liquidadas no último trimestre em relação ao total anual liquidado.	(+)
DISP LIC 4TRIM (ANO A)	Valor de empenhos emitidos por modalidade “dispensa de licitação” no último trimestre	(+)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para tanto, o método estatístico adotado para a análise do relacionamento entre a variável “PROV 4TRIM” e as respectivas variáveis elencadas acima foi dado pelo cálculo do coeficiente de correlação por postos de Spearman (r), que é uma técnica não paramétrica para avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis ordinais, quando os dados estão dispostos de tal forma que os testes de aderência à normalidade demonstram-se com baixa performance (Stevenson, 1981).

Desta forma, foram estabelecidos os seguintes coeficientes de correlação para medir o possível grau de associação entre as variáveis mencionadas:

- r_a - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “RP INSC”;
- r_b - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “CAPAC LIQUID”;
- r_c - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “RP CANC 1”;
- r_d - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “RP CANC 2”;
- r_e - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “CONC EMP 4TRIM”;

- r_f - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “CONC LIQ 4TRIM”; e
- r_g - Coeficiente de correlação entre as variáveis “PROV 4TRIM” e “DISP LIC 4TRIM”.

O valor calculado para cada um dos coeficientes de correlação r poderão variar de -1 a 1. Quanto mais próximo o coeficiente for de zero, menor será a força da associação linear entre as variáveis. Analogamente, quanto mais próximo for o valor de r de -1 ou de 1, maior será o grau de correlação, positiva ou negativa, respectivamente (Stevenson, 1981). Isso significaria inferir que, quanto mais próximo de -1 for o resultado, por exemplo, maior a influência do provisionamento de crédito ao final do exercício com a redução da capacidade de liquidação de despesas das UG da MB. De forma semelhante, quanto mais próximo de 1 for o valor r calculado, maior seria a interferência da provisão tardia de créditos no aumento do montante de valores inscritos em RP, bem como no acréscimo de cancelamentos de despesas inscritas em RP em até dois exercícios subsequentes, por exemplo.

Portanto, foram estabelecidas as seguintes hipóteses para verificação da existência de correlação entre as variáveis, a 5% de nível de significância:

H₀: O coeficiente de correlação entre a provisão de recursos orçamentários concedidos no 4º trimestre e a variável de comparação é igual à zero.

H₁: O coeficiente de correlação entre a provisão de recursos orçamentários concedidos no 4º trimestre e a variável de comparação **não** é igual à zero.

Se os p -value calculados nos testes forem superiores a 0,05, devem ser aceitas as respectivas hipóteses nulas H₀. Nesse caso, os coeficientes calculados $r_a, r_b, r_c, r_d, r_e, r_f$ ou r_g devem ser considerados iguais a zero. Isto equivale a dizer que a época em que os recursos foram liberados próximo ao final do exercício não teve influência estatística significativa no resultado das respectivas variáveis de execução orçamentária em comparação. Por outro lado, se os coeficientes r forem diferentes de zero, as hipóteses alternativas H₁ seriam admitidas, indicando influência dos provisionamentos no último trimestre do exercício com as demais variáveis, tendo sua força de associação condicionada ao valor calculado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Análise do Contexto Institucional da MB

4.1.1 Influência do processo orçamentário do Governo Federal na MB

As nuances do processo orçamentário aplicadas pelo Governo Federal podem impactar o cenário no qual está inserida a MB, onde tais processos são realizados por meio do Sistema do Plano Diretor (SPD). O Plano Diretor (PD), iniciado em 1963, é um instrumento de planejamento, execução e controle, de caráter permanente, inerente às gestões orçamentária e financeira desenvolvidas nos diversos escalões administrativos, visando à adequação dos recursos disponíveis às necessidades da MB (Brasil, 2024).

Dentre os propósitos do SPD, cabe destacar aquele que objetiva condicionar os processos e meios que visem à consecução de metas compatíveis com o Plano Estratégico da Marinha (PEM), cuja finalidade é orientar o planejamento de médio e longo prazos da MB, por meio de objetivos estratégicos organizados em uma cadeia de valor, orientados pela visão de futuro da instituição. Além disso, ressalta-se que o SPD visa promover mecanismos de integração entre os processos de planejamento estratégico, orçamentário e financeiro da Marinha (Brasil, 2024).

Para tanto, os créditos orçamentários na MB estão codificados em uma estrutura na qual a Ação Interna (AI) se constitui no instrumento de materialização das metas da MB e de seus respectivos detalhamentos, permitindo a sua identificação de forma clara e objetiva. Adicionalmente, trata-se de um elemento de conexão e relacionamento com os documentos condicionantes do Plano Diretor, sendo associadas, para efeito de planejamento, a apenas um par Ação Orçamentária/Plano Orçamentário (AO/PO) e a uma Ação Estratégica Naval (AEN) do PEM.

Nesse sentido, é razoável considerar que, apesar de possuir seu orçamento estruturado em metas alinhadas aos objetivos estratégicos da Força e procurar assegurar que o planejamento estratégico influencie no processo de alocação de recursos, o SPD está sujeito às turbulências econômicas e financeiras vivenciadas no âmbito do orçamento federal.

Diante disso, é de se imaginar que haja uma reduzida “margem de manobra” para eventuais adaptações e adequações no planejamento e execução orçamentária por parte da MB. Portanto, considera-se conveniente apresentar e analisar os possíveis efeitos dessa realidade, sobretudo como consequência da rigidez orçamentária enfrentada pela Força, tal como descrita no referencial teórico.

No início do ciclo orçamentário, a proposta elaborada pela MB é condicionada pelos referenciais monetários divulgados pela SOF. O primeiro deles é a fixação de um teto global de despesas permitidas à Força, e o segundo consiste nas estimativas arrecadação de receitas próprias. Com isso, o orçamento da MB autorizado na LOA é financiado por uma composição entre recursos ordinários do Tesouro Nacional (TN) e receitas arrecadadas pela instituição, algumas das quais possuem sua aplicação e execução vinculadas por lei (Oliveira Junior, 2018).

O autor aponta ainda que há um interesse por parte da SOF para que uma parcela crescente do orçamento da MB seja custeada por fontes próprias de receita, desonerando assim o Tesouro Nacional. Entretanto, devido a elevada vinculação orçamentária, reduz-se assim a flexibilidade decisória da Força, uma vez que a obrigatoriedade de execução de metas vinculadas ao recurso arrecadado pode implicar na redução da utilização dos recursos constantes na LOA da MB para metas com maior grau de prioridade e que concorrem ao mesmo teto global ao qual a Força está submetida.

Por exemplo, as receitas provenientes das atividades de fiscalização, inspeção e vistoria da segurança do tráfego aquaviário (STA) possuem níveis significativos de arrecadação e são legalmente vinculadas em sua aplicação. Dentro do teto global destinado à MB, existe um valor mínimo que deve ser programado para as AO voltadas à aquisição de bens e serviços para melhorias no STA, independentemente das demais prioridades da Força. Raciocínio análogo se aplica a outras fontes de receitas próprias.

Logo, resta evidente que a crescente participação de receitas vinculadas podem gerar distorções no âmbito da programação e planejamento orçamentário da MB dentro do SPD, afetando, assim, os resultados estratégicos pretendidos pela Força. Entretanto, essa dinâmica orçamentária do Governo Federal também possui relevante impacto na fase de execução do SPD, onde outros fatores condicionantes e externos à MB podem impactar também a execução orçamentária da instituição.

Não obstante, a fim de traçar um paralelo com a realidade orçamentária da MB, foi realizada uma extração no sistema Tesouro Gerencial da dotação inicial da LOA autorizada à Força, entre os exercícios de 2010 a 2024. Ressalta-se que, para essa extração, foram considerados os Índices de Resultado Primário (IRP) 1 -obrigatória; 2 – discricionária; e 3 – discricionárias, PAC. Os valores nominais foram atualizados com base no índice IPCA acumulado até o mês de agosto de 2024.

Os Destaques de Crédito recebidos e as Emendas Parlamentares Individuais, pela baixa representatividade percentual no orçamento da MB, não chegaram a ser

consideradas. Os dados corrigidos dos últimos quinze exercícios foram compilados na tabela 2 abaixo, demonstrando a evolução da composição de cada tipo de despesa no orçamento total da MB.

Tabela 2 - Proporção da evolução da dotação total da MB, em R\$ milhões (2010-2024)

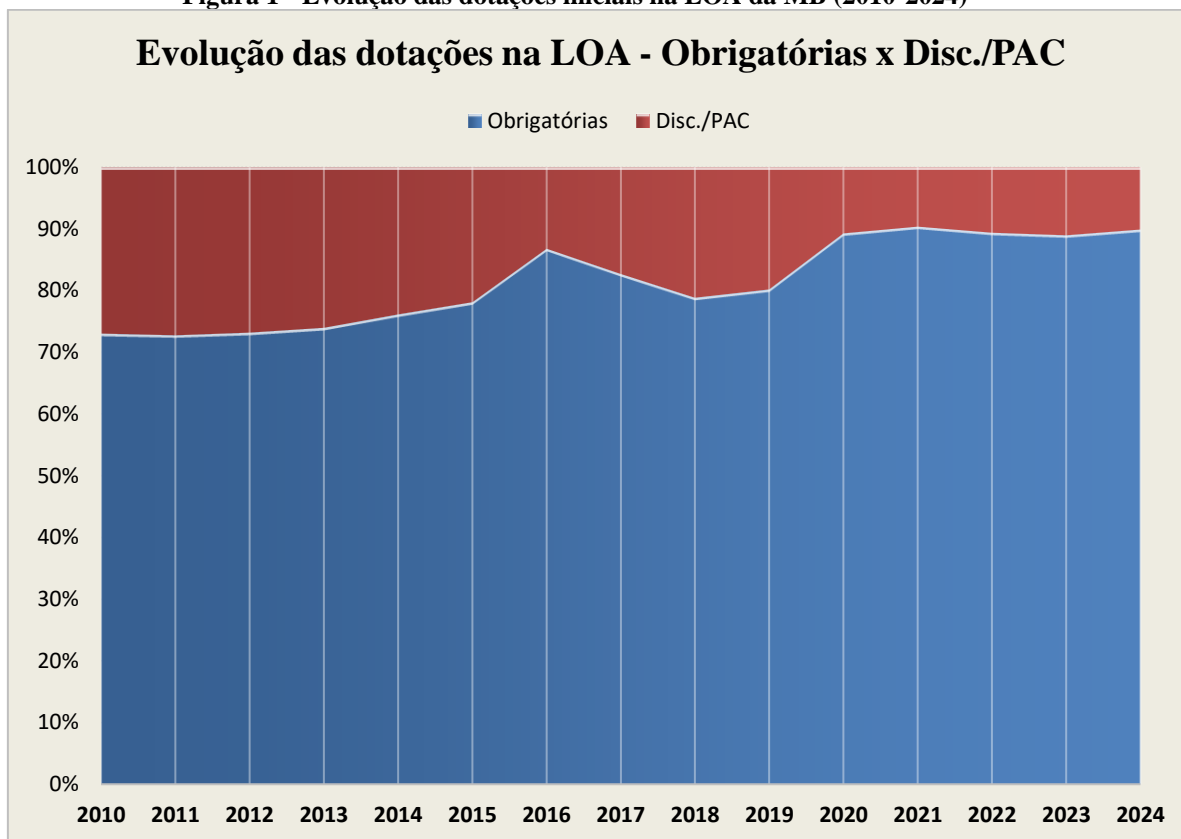
Ano	Obrigatórias	Disc.+PAC	Total	% Obr	%Disc.+ PAC
2010	R\$ 11.816,03	R\$ 4.361,87	R\$ 16.176,90	73,04%	26,96%
2011	R\$ 12.438,33	R\$ 4.658,10	R\$ 17.096,43	72,75%	27,25%
2012	R\$ 12.794,96	R\$ 4.683,24	R\$ 17.478,21	73,21%	26,79%
2013	R\$ 13.619,56	R\$ 4.795,43	R\$ 18.415,00	73,96%	26,04%
2014	R\$ 15.388,63	R\$ 4.823,43	R\$ 20.212,06	76,14%	23,86%
2015	R\$ 17.637,42	R\$ 4.937,64	R\$ 22.575,05	78,13%	21,87%
2016	R\$ 19.337,48	R\$ 2.945,34	R\$ 22.282,82	86,78%	13,22%
2017	R\$ 20.899,54	R\$ 4.372,36	R\$ 25.271,90	82,70%	17,30%
2018	R\$ 22.263,01	R\$ 3.473,80 ²	R\$ 25.736,81	86,50%	13,50%
2019	R\$ 23.276,59	R\$ 3.258,31 ²	R\$ 26.534,91	87,72%	12,28%
2020	R\$ 24.887,45	R\$ 2.992,73	R\$ 27.880,18	89,27%	10,73%
2021	R\$ 27.885,58	R\$ 2.973,32	R\$ 30.858,90	90,36%	9,64%
2022	R\$ 27.993,71	R\$ 3.330,44	R\$ 31.324,15	89,37%	10,63%
2023	R\$ 28.995,21	R\$ 3.263,92	R\$ 32.259,14	89,88%	10,12%
2024	R\$ 29.053,24	R\$ 3.275,36	R\$ 32.328,61	89,87%	10,13%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Com base nos dados acima, a desproporção entre despesas discricionárias e obrigatórias pode ser ainda mais bem visualizada quando ilustrada de forma gráfica, como organizado na figura 1 abaixo:

² Nos exercícios de 2018 e 2019, houve a participação da União no Capital da Empresa Gerencial de Projetos Navais – EMGEPRON, por meio da AO – 00QJ, no valor de R\$ 2.500.000.000,00 em cada um dos anos. Em virtude de a capitalização parcial da empresa ter constado no orçamento da MB como IRP-2, os valores foram desconsiderados do montante de despesas discricionárias nos respectivos anos.

Figura 1 - Evolução das dotações iniciais na LOA da MB (2010-2024)



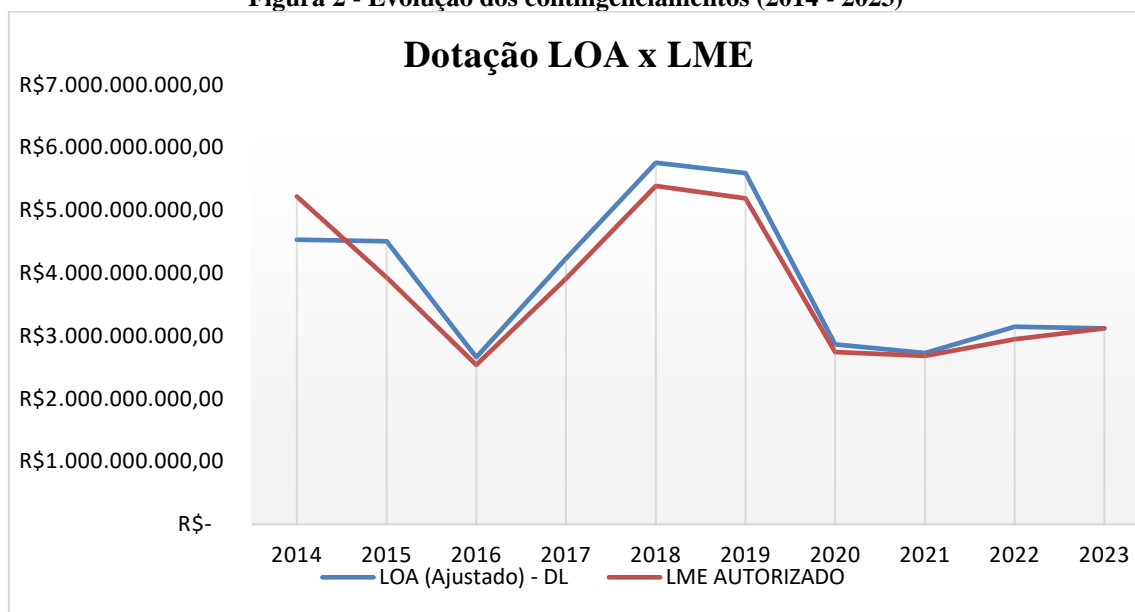
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

A figura demonstra a predominância das despesas obrigatórias no orçamento da MB, chegando a representar em torno de 90% da dotação global da Força entre 2010 e 2024. Ao mesmo tempo em que denota a consequente compressão das despesas discricionárias livres (IRP-2) e dos investimentos do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) – IRP-3 – executadas pela MB. Portanto, resta patente que a realidade da distribuição orçamentária da MB apresenta índices de concentração de despesas obrigatórias superiores à média nacional de 75% trazida por Almeida (2014, p. 140), com base nos dados fornecidos a época pela SOF.

O autor cita ainda que o cenário de rigidez orçamentária gera incentivos para que haja um mecanismo de contingenciamento de recursos pelo Governo Federal, distribuído por seus Ministérios e órgãos. Tais contingenciamentos debilitam a previsibilidade do orçamento, impactando severamente na execução das metas planejadas. Assim, a execução de despesas previamente programadas é suspensa, sem que haja a certeza de recuperação dos créditos em uma eventual liberação ao longo do ano. Esse fato pode trazer prejuízos à gestão organizacional e compromete o alcance aos resultados traçados na fase de planejamento.

O gráfico da figura 2 abaixo tem o intuito de ilustrar esse fenômeno. Ele traz a evolução da série histórica a partir do ano de 2014, onde são comparados os montantes totais de dotação de despesas discricionárias alocados à MB na LOA e os efetivos limites de movimentação e empenho (LME) concedidos no ano por meio do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira (DPOF).

Figura 2 - Evolução dos contingenciamentos (2014 - 2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

A distância vertical entre as curvas corresponde ao volume de recursos contingenciados ao longo dos anos. O LME corresponde ao limite de dotação orçamentária efetivamente disponível para empenho. Ou seja, o órgão pode possuir a dotação creditícia, porém, se esta não estiver acompanhada do respectivo LME, o recurso não poderá ser empenhado, e, conseqüentemente, aquela despesa não poderá ser executada. Convém ressaltar que os contingenciamentos não atingem despesas obrigatórias, apenas aquelas discricionárias, alvo deste estudo, consomem o limite de movimentação e empenho estabelecido.

Assim, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, os Poderes promoverão por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira por meio de um novo decreto de programação orçamentária e financeira.

No âmbito da MB, caberá ao Estado-Maior da Armada (EMA), Organização Militar que exerce a Direção Geral do SPD, a responsabilidade, em última análise, pelas

decisões sobre alocação dos recursos disponibilizados à Força. Em casos de contenção por meio de redução do LME, caberá à DGOM, na condição de Setorial Orçamentária, operacionalizar o recolhimento do limite devido à conta da SOF. Analogamente, processo idêntico inverso ocorrerá quando houver o descontingenciamento e a reintegração de eventual limite de movimentação e empenho recolhido ou bloqueado.

Percebe-se, portanto, que em diversos exercícios a dotação autorizada inicialmente em LOA não correspondeu à efetiva autorização para executar os recursos. A imprevisibilidade decorrente do contingenciamento dificulta tanto o planejamento da Alta Administração Naval como das Unidades Gestoras, que precisam lidar com a incerteza sobre quando e se os recursos serão disponibilizados. Isso pode levar ao adiamento de programas estratégicos e à interrupção de ações relevantes, afetando tanto a prontidão operacional quanto a capacidade de resposta da instituição.

4.1.2 O artifício da inscrição em RP e suas implicações na MB

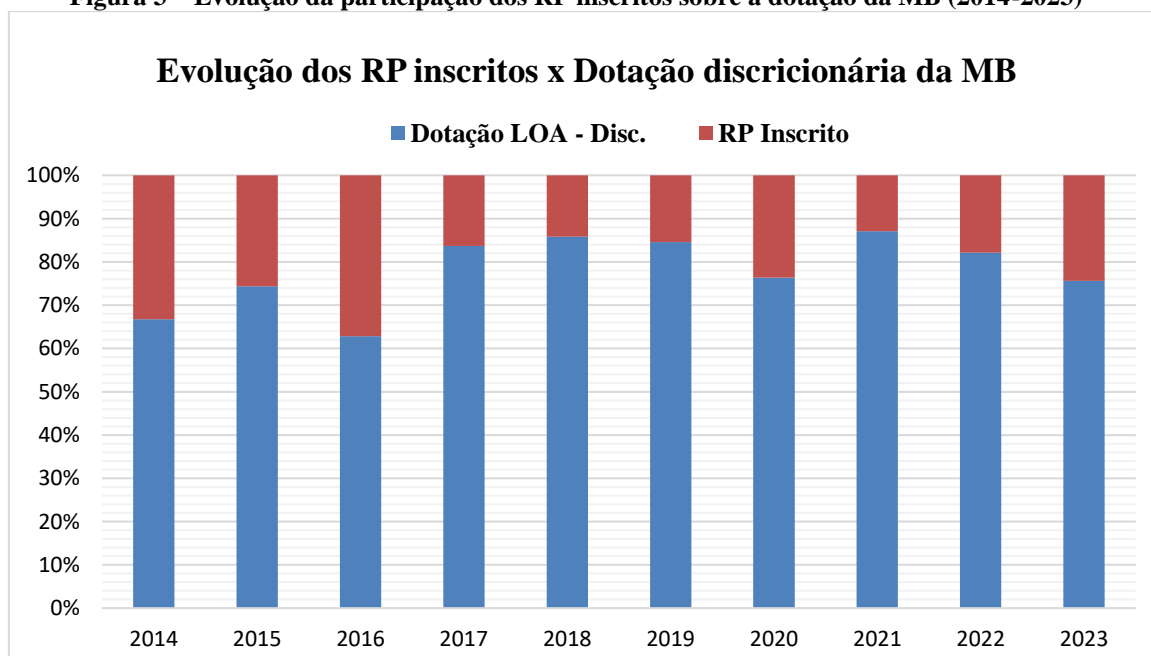
A questão dos Restos a Pagar pode ser encarada como uma alternativa para redução da rigidez da anualidade orçamentária, em que as receitas do exercício deverão suportar estritamente as despesas do mesmo exercício. Porém, a plena rigidez na associação de despesas e receitas no ano tem efeitos colaterais (Aquino; Azevedo, 2017). Nesse contexto, Almeida (2014) afirma que o volume crescente de RP não processados pode ser uma boa medida da não execução do orçamento aprovado, apesar do empenho de recursos ter sido autorizado.

Para se analisar como essa medida se dá no âmbito da MB, foram extraídos da base de dados do Tesouro Gerencial, os valores (em milhões R\$) que mostram o comportamento dos Restos a Pagar - processados ou não - inscritos pelas UO da MB, provenientes de despesas discricionárias (IRP = 2 e 3), no período compreendido entre 2014 e 2023, e sua participação percentual frente à dotação anual de despesas discricionárias da Força. Repisa-se que os valores pertencentes à capitalização da empresa EMGEPRON, constantes em LOA como IRP-2 nos exercícios de 2018 e 2019, foram desconsiderados do cálculo nos respectivos anos. Os montantes corrigidos pelo IPCA estão dispostos na tabela 3 abaixo, e a evolução percentual da participação dos RP frente à dotação anual está ilustrada no gráfico da figura 3.

Tabela 3 – Evolução dos RP inscritos sobre a dotação da MB, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	Dotação LOA - Disc.	RP Inscrito	RP Insc./Dotação (%)
2014	R\$ 4.823,43	R\$ 2.405,42	49,87%
2015	R\$ 4.937,64	R\$ 1.702,51	34,48%
2016	R\$ 2.945,34	R\$ 1.740,75	59,10%
2017	R\$ 4.372,36	R\$ 854,29	19,54%
2018	R\$ 3.473,80	R\$ 988,34	29,22%
2019	R\$ 3.258,31	R\$ 1.051,40	33,00%
2020	R\$ 2.992,73	R\$ 926,84	30,97%
2021	R\$ 2.973,32	R\$ 440,42	14,81%
2022	R\$ 3.330,44	R\$ 725,93	21,80%
2023	R\$ 3.263,92	R\$ 1.053,85	32,29%
TOTAL	R\$ 36.371,29	R\$ 11.889,75	32,69%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Figura 3 – Evolução da participação dos RP inscritos sobre a dotação da MB (2014-2023)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Os dados acima mostram a participação do saldo de despesas discricionárias inscritas em RP pela MB ao longo do período, que chegaram a representar mais de 59% da dotação de discricionárias da Força no ano de 2016. Em média, tem-se que 32,69% das despesas discricionárias alocadas à Força não são totalmente executadas (entenda-se aqui: empenhadas, liquidadas e pagas) no exercício em que são autorizadas.

Complementarmente, no intuito de identificar se há alguma associação entre os montantes da dotação discricionária autorizada em LOA e a inscrição de despesas em RP no respectivo exercício, foi realizado o teste de correlação de Spearman, que é uma ferramenta estatística não paramétrica usada para medir a associação entre duas variáveis

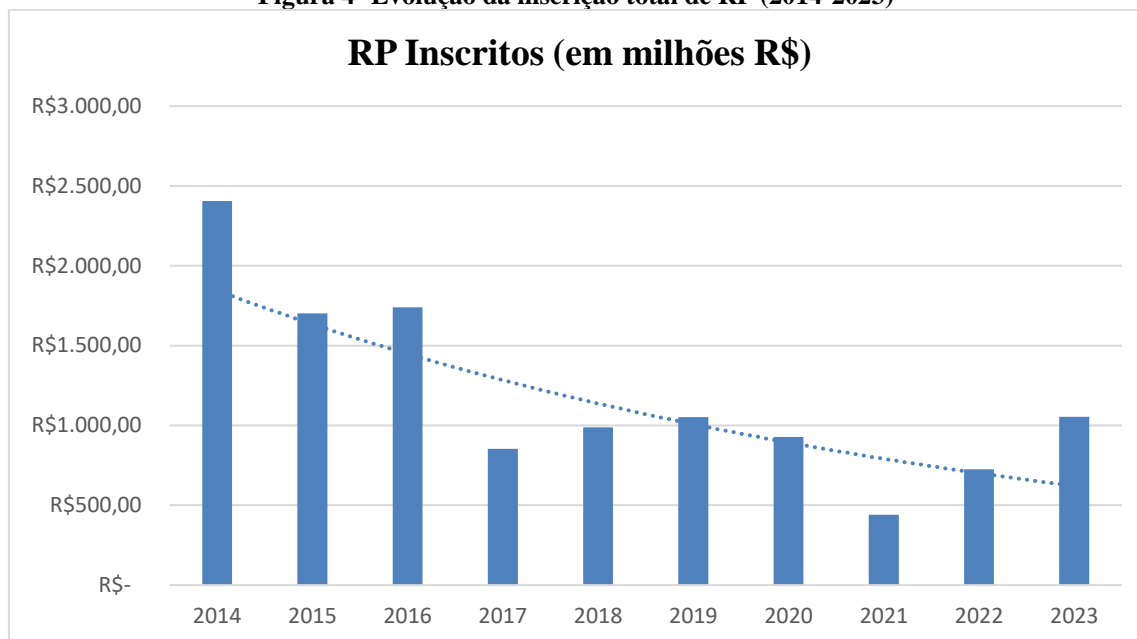
ordenáveis. O teste avalia como as relações monotônicas entre essas variáveis são consistentes, sem exigir que os dados sigam uma distribuição normal.

Os resultados obtidos ao nível de significância de 5% revelaram um coeficiente de correlação de $r = 0,570$, para um p -value calculado de 0,043. Portanto, inferior ao nível de significância do teste (0,05). Convém ressaltar que, como a intenção do teste é verificar se há correlação positiva entre as variáveis ($r > 0$), e não somente se há algum relacionamento ($r \neq 0$), deve-se recorrer a um teste unicaudal. Dessa forma, pode-se rejeitar a hipótese nula de que o coeficiente é igual a zero, aceitando-se a hipótese alternativa de que há correlação positiva estatisticamente significativa entre as variáveis. A magnitude do valor absoluto de r indica que há uma correlação moderada entre as variáveis analisadas, conforme gradação dada por Lehman (2013).

Isto posto, seria possível afirmar que existe uma associação entre as variáveis que representam a dotação de despesas discricionárias da MB e a respectiva inscrição em restos a pagar em determinado exercício. Dado o sinal positivo desta associação, significa dizer que maiores valores autorizados em LOA para um determinado exercício tendem a corresponder a um maior valor de inscrição de despesas em restos a pagar.

Apesar das eventuais problemáticas que possam surgir advindas de um alto montante inscrito em RP no decorrer dos anos, ao se observar o comportamento dos valores inscritos pela Força ao longo da série histórica, percebe-se que não há uma tendência de crescimento do estoque de RP. Pelo contrário, a plotagem da linha de tendência do gráfico da figura 4 demonstra que, frente aos primeiros exercícios da série, os exercícios mais recentes apresentam uma queda no estoque de inscrição de RP. Ressalvas apenas para o leve crescimento a partir de 2021, porém, ainda assim, os montantes inscritos nos últimos três exercícios encerrados são inferiores a 40% dos valores observados nos três primeiros exercícios da série.

Figura 4 -Evolução da inscrição total de RP (2014-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Quanto à composição das despesas discricionárias inscritas em RP ao longo do mesmo período, a tabela 4 as divide em Restos a Pagar Processados (RPP) e Restos a Pagar Não Processados (RPNP), comparando suas participações frente ao total inscrito. Os valores abaixo foram obtidos com base em extração de dados oriundos do Tesouro Gerencial, e corrigidos com base no índice IPCA acumulado desde o mês de dezembro do respectivo exercício até o mês de agosto de 2024.

Tabela 4 - Participação dos RPP e RPNP sobre RP total inscrito, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	RP Inscritos	RPP	RPP/RP Insc. (%)	RPNP	RPNP/RP Insc. (%)
2014	R\$ 2.405,41	R\$ 609,67	25,35%	R\$ 1.795,74	74,65%
2015	R\$ 1.702,51	R\$ 296,69	17,43%	R\$ 1.405,82	82,57%
2016	R\$ 1.740,75	R\$ 997,08	57,28%	R\$ 743,67	42,72%
2017	R\$ 854,29	R\$ 237,41	27,79%	R\$ 616,88	72,21%
2018	R\$ 988,33	R\$ 35,96	3,64%	R\$ 952,38	96,36%
2019	R\$ 1.051,40	R\$ 7,07	0,67%	R\$ 1.044,33	99,33%
2020	R\$ 926,83	R\$ 11,99	1,29%	R\$ 914,85	98,71%
2021	R\$ 440,41	R\$ 61,11	13,88%	R\$ 379,31	86,12%
2022	R\$ 725,93	R\$ 14,28	1,97%	R\$ 711,65	98,03%
2023	R\$ 1.053,84	R\$ 9,39	0,89%	R\$ 1.044,46	99,11%

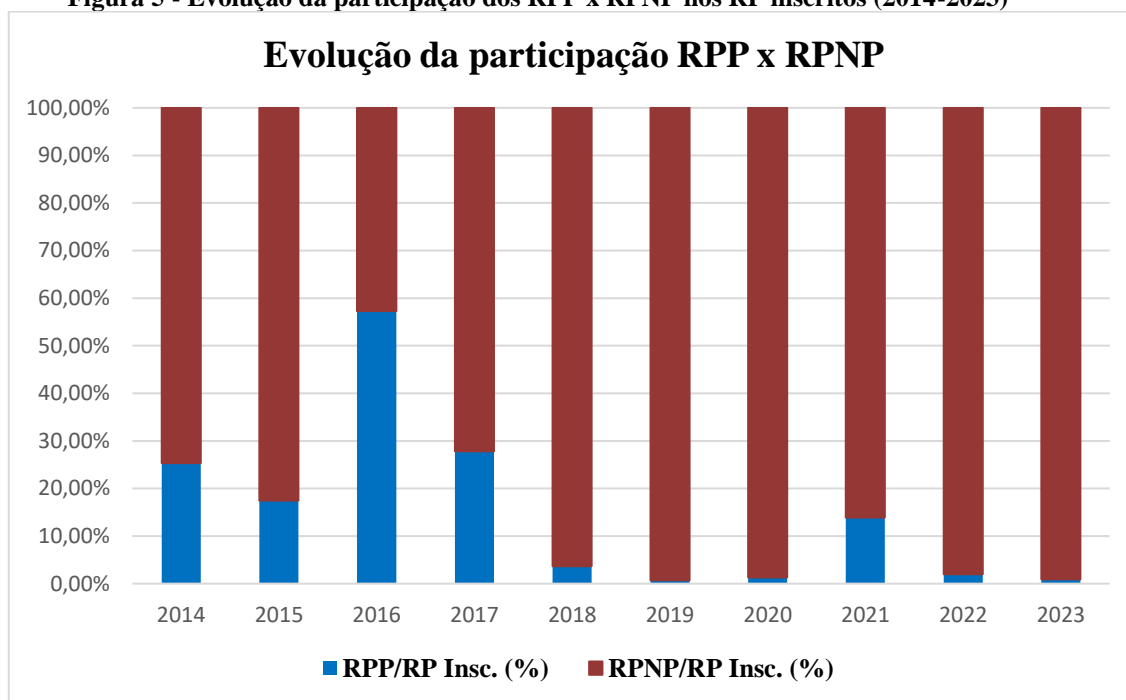
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

A tabela 4 evidencia uma tendência significativa de crescimento na participação dos RPNP, sobretudo a partir do exercício de 2018, quando ultrapassou o percentual de 96% das despesas discricionárias inscritas em RP. No geral, percebe-se que, nos últimos

seis exercícios financeiros, cerca de 90% daquilo inscrito em Restos a Pagar é não processado.

A evolução do comportamento dos montantes inscritos em RP no decorrer dos últimos dez exercícios, categorizados em processados e não processados, pode ser ilustrada na figura 5 abaixo:

Figura 5 - Evolução da participação dos RPP x RPNP nos RP inscritos (2014-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

A proporção de não processados aumentou ao longo dos anos, com o ápice em 2019, representando mais de 99% do valor inscrito. Os RPNP carregam para o próximo exercício uma dotação que, embora vinculada, não é comprometida, pois a despesa correspondente ainda carece da liquidação. Por sua vez, os RPP transferem para os próximos anos apenas a obrigação financeira, pois da despesa liquidada surge o direito de recebimento do credor.

Por meio do contraste entre os RPP e RPNP percebe-se que a inscrição em RP pode não ser apenas uma manobra da Força para adiar pagamentos. Se mais de 90% das inscrições ainda carecem de liquidação, infere-se que a pendência pode não ser apenas financeira. Dessa forma, é razoável afastar uma hipótese de motivação para inscrição em RP proveniente de mecanismos de elevação do *float* para ganhos contábeis. Entretanto, a forte presença dos RPNP nas inscrições pode dar indícios de que as dotações são concedidas em um volume acima da real capacidade de execução.

Carvalho (2014) aponta que entre as possíveis explicações para uma execução orçamentária aquém das expectativas estão, entre outras, o contingenciamento, empecilhos burocráticos, complexidade do processo licitatório, baixa capacidade operacional das organizações e excessivo controle.

A inscrição em RP como artifício para evitar a perda de recursos também pode surgir como uma possível explicação, seguindo a lógica do fenômeno *use it or lose it* (Liebman; Mahoney, 2010). Convém ressaltar que isso é o resultado inevitável de um mau planejamento orçamentário (e decorrente má execução ao longo do exercício), pois se uma despesa é empenhada unicamente como forma de evitar a perda do recurso, pode-se inferir que ela não era integralmente necessária naquele exercício e/ou foi alocada sem tempo hábil para sua completa execução.

Esses resultados ganham ainda maior relevância ao associar os dados da tabela 3 com os da tabela 4. Os números até aqui apresentados dão conta que quase um terço das dotações discricionárias é inscrita em restos a pagar. Assim, aproximadamente 32% do orçamento de despesas discricionárias “permanece” para ser executado em outros exercícios, e não apenas como um passivo financeiro que carece de pagamento, pois primordialmente o que passa para os outros anos são os RPNP.

4.1.3 Comportamento do cancelamento de Restos a Pagar na MB

Embora haja situações nas quais a ocorrência independe do gestor público, o procedimento de cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar pode gerar impactos negativos e/ou indesejados na instituição, tais como:

- a) **Perda de continuidade em projetos/programas:** A efetiva perda do crédito proveniente do cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar pode interromper a continuidade de projetos que dependem desses recursos, especialmente em programas de longo prazo ou que requerem múltiplos ciclos orçamentários. Isso pode resultar em paralisações de obras, compras de equipamentos ou fornecimento de serviços, além de aumentar o custo final do projeto devido a possíveis renegociações de contratos ou ajustes necessários.
- b) **Prejuízos à credibilidade da instituição:** O cancelamento frequente de RP pode prejudicar a reputação da instituição no mercado perante seus fornecedores, além de gerar uma perda da credibilidade das notas de empenho emitidas. Isso pode ocorrer porque fornecedores e prestadores de serviço podem perceber a instituição como um cliente financeiramente instável ou

pouco confiável, o que pode reduzir o interesse em participar de licitações ou até majorar seus orçamentos devido ao risco de inadimplência.

- c) **Impacto no planejamento orçamentário:** O cancelamento de restos a pagar pode refletir uma falha no planejamento e na execução orçamentária, pois indica que recursos foram alocados sem a devida previsão de sua efetiva execução. Esse descompasso pode comprometer a qualidade do planejamento futuro, uma vez que o montante inicialmente previsto pode não ser suficiente para cobrir despesas que precisem ser reprogramadas para o exercício subsequente, prejudicando o equilíbrio entre o orçamento aprovado e a sua execução.

Para permitir uma análise sobre a composição e comportamento dos cancelamentos de restos a pagar na Marinha, foram coletados dados extraídos do Tesouro Gerencial, tendo sido ajustados com base no IPCA acumulado de dezembro do respectivo exercício da série até agosto de 2024, a fim de obter uma visão mais precisa das flutuações reais ao longo do tempo. A série histórica compreende o período de 2015 a 2023, e considera o total de restos a pagar cancelados (RP CANC TOTAL), divididos entre restos a pagar processados (RPP CANC) e não processados (RPNP CANC). Exclui-se o exercício de 2014 (considerado anteriormente para fins de análise de dotação e inscrição em RP), iniciando a série em 2015, para permitir a observação de eventual influência dos cancelamentos de RP em, ao menos, um ano posterior ao da sua inscrição.

Adicionalmente, estão sendo considerados somente os recursos atinentes aos IRP 2 (discricionárias) e 3 (discricionárias – PAC). Além disso, limitou-se às despesas pertencentes aos GND 3 (outras despesas correntes) e 4 (despesas de capital). Os valores atualizados (em milhões R\$) estão dispostos na tabela 5 abaixo:

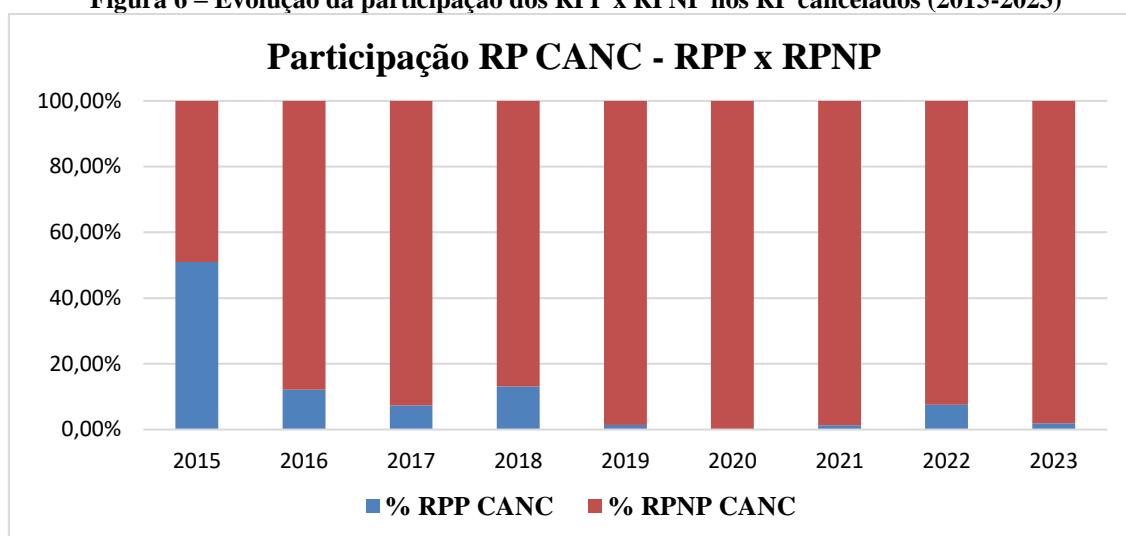
Tabela 5 - Participação dos RPP e RPNP sobre RP total cancelado, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	RP CANC TOTAL	RPP CANC	% RPP CANC	RPNP CANC	% RPNP CANC
2015	R\$ 23,12	R\$ 11,80	51,03%	R\$ 11,32	48,97%
2016	R\$ 32,33	R\$ 3,93	12,14%	R\$ 28,41	87,86%
2017	R\$ 53,65	R\$ 3,93	7,33%	R\$ 49,71	92,67%
2018	R\$ 28,85	R\$ 3,78	13,11%	R\$ 25,07	86,89%
2019	R\$ 51,85	R\$ 0,71	1,38%	R\$ 51,13	98,62%
2020	R\$ 91,05	R\$ 0,12	0,13%	R\$ 90,93	99,87%
2021	R\$ 54,94	R\$ 0,71	1,29%	R\$ 54,23	98,71%
2022	R\$ 23,15	R\$ 1,74	7,50%	R\$ 21,41	92,50%
2023	R\$ 16,77	R\$ 0,32	1,89%	R\$ 16,45	98,11%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Com exceção do ano de 2015, percebe-se uma participação massiva dos RPNP no cancelamento total dos restos a pagar, muitas vezes superando 90% do total ou até representando quase a totalidade dos RP cancelados. Esse comportamento pode indicar uma ineficiência na execução das despesas empenhadas, uma vez que grande parte dos compromissos não chegou à fase de liquidação por meio da entrega de materiais ou efetiva prestação de serviços, gerando os cancelamentos posteriores. A desproporção fica evidente quando observada de forma gráfica.

Figura 6 – Evolução da participação dos RPP x RPNP nos RP cancelados (2015-2023)

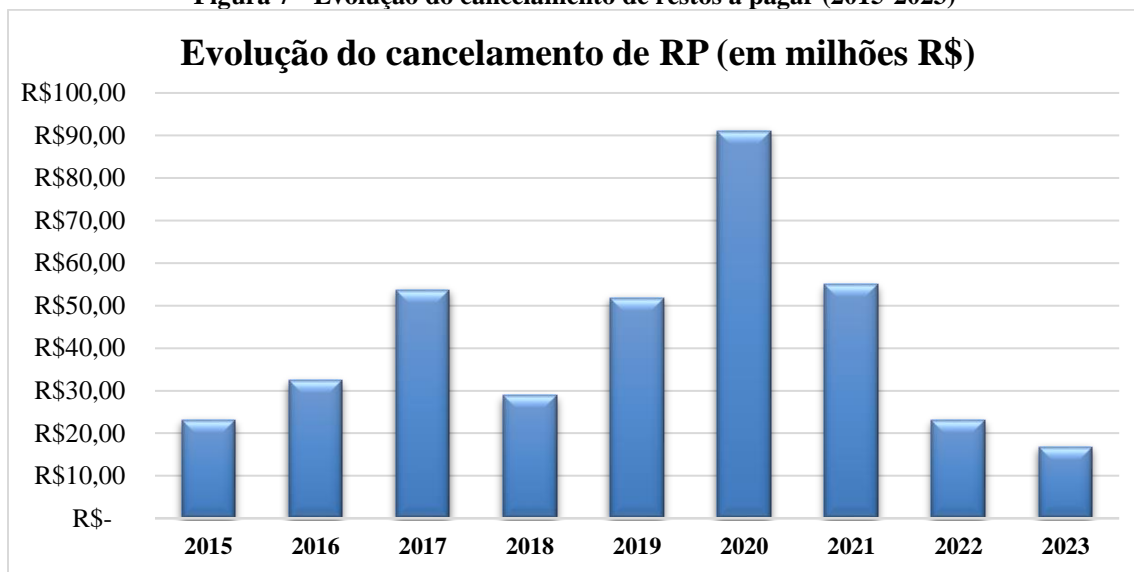


Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

No período de análise deste estudo, as UG da MB cancelaram um montante de pouco mais R\$ 375 milhões de restos a pagar de despesas discricionárias pertencentes aos GND 3 e 4. Esse valor representa 1,22% do total de créditos empenhados neste período (tabela 6). Em que pese seja um percentual baixo, não se pode deixar de considerar que representa um montante financeiro e orçamentário relevante para a Força, que poderia ter sido aplicado em outras metas ou ações.

Observa-se que o cancelamento de dotações inscritas em RP tem apresentado uma queda a partir do exercício de 2020, após atingir o ápice da série histórica estudada, com um aumento de mais de 75% em relação ao ano anterior. O cancelamento de despesas provenientes de restos a pagar em 2023 corresponde a pouco mais de 18% da máxima observada.

Figura 7 - Evolução do cancelamento de restos a pagar (2015-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Tabela 6 - Participação de RP cancelados frente ao total empenhado, em R\$ milhões (2015-2023)

Exercício	Total Empenhado	Total RP Cancelados	RP Canc/Empenhado (%)
2015	R\$ 2.979,15	R\$ 23,12	0,78 %
2016	R\$ 2.789,73	R\$ 32,33	1,16 %
2017	R\$ 3.884,22	R\$ 53,65	1,38 %
2018	R\$ 4.051,20	R\$ 28,85	0,71 %
2019	R\$ 3.237,51	R\$ 51,85	1,60 %
2020	R\$ 3.174,70	R\$ 91,05	2,87 %
2021	R\$ 3.519,94	R\$ 54,94	1,56 %
2022	R\$ 3.817,85	R\$ 23,15	0,61 %
2023	R\$ 3.432,55	R\$ 16,77	0,49 %
TOTAL	R\$ 30.886,84	R\$ 375,70	1,22 %

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Os dados da tabela acima foram obtidos por meio de extração da base do Tesouro Gerencial, tendo sido corrigidos para valores atualizados pelo índice IPCA acumulado até agosto de 2024. Percebe-se que a participação do cancelamento de restos a pagar frente ao total das despesas empenhadas gira em torno de 1%, tendo sua maior expressividade em 2020 (2,87%), e a menor proporção em 2023 (0,49%).

4.1.4 Cronologia da execução orçamentária da MB

Dentro da MB, a fase de execução dos créditos aprovados na LOA tem início com o provisionamento realizado pelo Órgão Setorial (DGOM) para as UG da Força via NC, momento em que essas unidades passam a aplicar esses créditos para cumprimento das metas estabelecidas previamente no PA da Força. Portanto, a “provisão” se configura

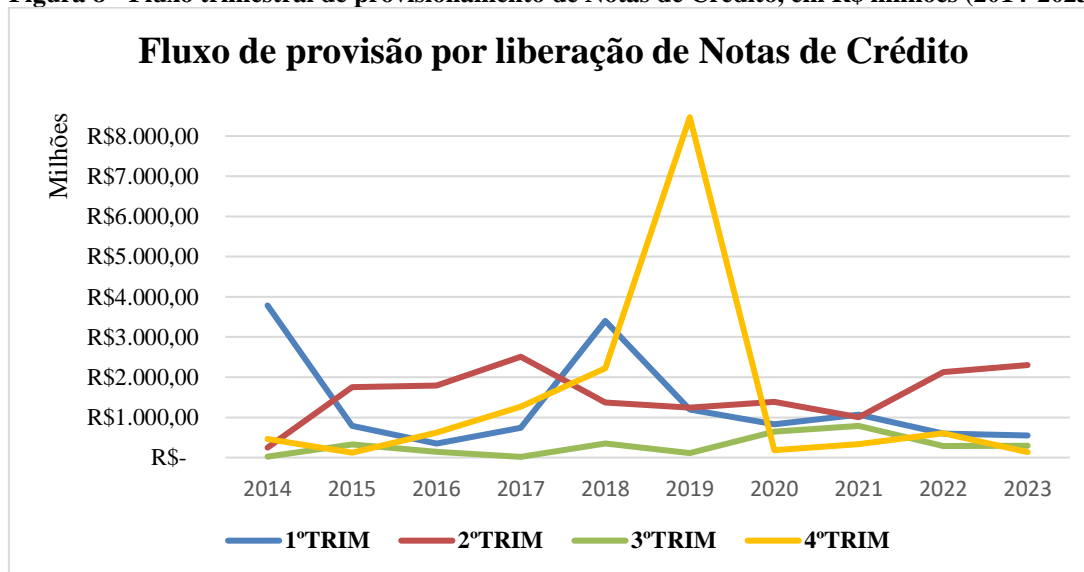
como a partida do processo de descentralização interna de créditos entre UG do mesmo órgão, entidade ou ministério, enquadrando-se nesse conceito, portanto, as descentralizações realizadas pela DGOM para as unidades da MB (Brasil, 2024b; Giacomoni, 2019).

Cabe destacar que, ao se estudar o comportamento temporal do provisionamento de créditos na MB, busca-se identificar possíveis desvios de um padrão considerado normal para a distribuição interna de recursos ao longo de um exercício, tomando por premissa a vigência dos créditos segundo o princípio da anualidade orçamentária. Nesse modelo, o volume maior de provisionamentos estaria alocado dentro dos dois primeiros trimestres, momento em que, usualmente, observa-se a sanção da LOA e liberação integral dos recursos previstos no PA, reduzindo-se gradualmente até o encerramento do exercício financeiro.

Para permitir uma análise cronológica do processo de descentralização de créditos realizados pela Setorial Orçamentária e verificar possíveis tendências de créditos distribuídos ao longo do quarto trimestre, foram consultadas todas as NC emitidas pela DGOM em favor das Unidades Gestoras ao longo dos últimos dez exercícios encerrados, limitadas às dotações discricionárias (IRP = 2 e 3) pertencentes aos GND 3 (outras despesas correntes) e 4 (investimentos).

Os valores (em milhões R\$) foram obtidos por meio de consulta à base de dados do Tesouro Gerencial, atualizados pelo IPCA acumulado até agosto de 2024, e estão dispostos no gráfico da figura 8 abaixo, apresentando os valores totais descentralizados por trimestre dentro de cada exercício analisado:

Figura 8 - Fluxo trimestral de provisionamento de Notas de Crédito, em R\$ milhões (2014-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Pela análise do gráfico acima, observa-se a existência de um *outlier* na provisão do 4º trimestre de 2019, quando o volume de dotações concedidas nesse período foi significativamente superior a dos demais exercícios. Além disso, entre os anos de 2016 a 2018, percebe-se uma presença mais expressiva de liberações de recursos para as UG no último trimestre. A partir da composição trimestral de provisionamentos, calculou-se a participação das concessões no último trimestre perante a provisão anual total.

Tabela 7 - Provisão no 4º trimestre frente à provisão anual, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	Provisão anual (em milhões R\$)	Provisão 4º trim. (em milhões R\$)	Prov. 4º trim /Prov. Anual (%)
2014	R\$ 4.523,74	R\$ 465,26	10,28%
2015	R\$ 2.995,33	R\$ 122,88	4,10%
2016	R\$ 2.906,27	R\$ 618,35	21,28%
2017	R\$ 4.536,47	R\$ 1.267,25	27,93%
2018	R\$ 7.344,84	R\$ 2.223,36	30,27%
2019	R\$ 11.025,43	R\$ 8.469,12	76,81%
2020	R\$ 3.051,46	R\$ 184,46	6,05%
2021	R\$ 3.197,38	R\$ 334,59	10,46%
2022	R\$ 3.618,67	R\$ 609,46	16,84%
2023	R\$ 3.292,24	R\$ 136,37	4,14%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Na maior parte dos exercícios analisados, as liberações de crédito no último trimestre parecem seguir um padrão no qual a distribuição supera a do trimestre anterior. Desconsiderando o *outlier* do exercício de 2019, pode-se observar que as provisões ocorridas no quarto trimestre representaram apenas 16,81% do total provisionado ao longo de todos os exercícios da série histórica.

A participação dos provisionamentos realizados em cada trimestre perante o montante total descentralizado pela Setorial Orçamentária da MB no período analisado encontra-se disposto no quadro abaixo. Percebe-se que, embora o montante de provisões esteja concentrado nos primeiros e segundos trimestres, conforme previsto, o último trimestre dos exercícios analisados exibe um incremento no volume de créditos repassados para as UG, quando comparado ao trimestre anterior. Esse incremento representa, em média, um acréscimo de 106% nas descentralizações no último trimestre em relação ao terceiro trimestre (tabela 8). Essa tendência indica um acréscimo do montante repassado em momento do exercício em que a liquidação dos saldos existentes deveria passar a ser prioridade.

Tabela 8 – Composição da provisão trimestral perante o total da série, em R\$ milhões (2014-2023)

1ºTRIM	2ºTRIM	3ºTRIM	4ºTRIM	TOTAL
R\$ 12.118,51	R\$ 14.496,65	R\$ 2.889,25	R\$ 5.961,98	R\$ 35.466,40
34,17%	40,87%	8,15%	16,81%	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Quanto às diretrizes institucionais, em caráter exemplificativo, convém citar um trecho da Circular nº 40/2023 da Secretaria-Geral da Marinha (SGM) com orientações aos gestores da MB quanto aos procedimentos para encerramento do exercício financeiro:

2.3 - Em especial, as UG devem perseguir, sem prejuízo dos aspectos legais, a **agilização das rotinas administrativas de empenho**, de liquidação e de pagamento de despesas, **evitando a inscrição em Restos a Pagar** de dispêndios que possam ser regularmente pagos durante o corrente exercício. [...]

5.8. [...] a UG evitará a eventual inscrição de despesas em RP Não Processados com alta probabilidade de cancelamento em exercícios futuros ou que saldos de empenhos a liquidar sejam descartados pela não indicação para inscrição em RP Não Processados ao final do exercício. **Ressalta-se que o ato de anular tempestivamente um empenho a liquidar com elevada possibilidade de cancelamento contribui para o integral aproveitamento dos recursos alocados à MB, sendo vedado, porém, qualquer movimentação de empenho em discordância com as orientações contidas nos subitens 5.2, 5.3 e 5.4, uma vez que tal prática resultará em perdas de crédito para a MB e demandará justificativas por parte das UG.** (Brasil, 2023, grifo nosso).

Entretanto, entende-se que o provisionamento tardio de recursos para as UG da MB, principalmente quando ocorrem após data limite estipulada pela SOF para solicitações de alterações de caráter quantitativo e qualitativo nas dotações da Força, podem impedir uma correta adequação da vinculação finalística desses créditos às metas preestabelecidas pela Administração Naval.

Vale ressaltar que os períodos de abertura dos diferentes tipos de alterações orçamentárias são disciplinados por portarias da SOF divulgadas no início de cada exercício. Neste trato, convém analisar o volume de provisões concedidas nos meses de dezembro ao longo da série, mês no qual, usualmente, não há possibilidade de inserção de novas solicitações de alterações orçamentárias junto à SOF, e, portanto, o crédito deve ser executado no detalhamento qualitativo idêntico ao recebido pelas UG.

Tabela 9 - Provisões em dezembro perante o total do 4ºTRIM, em R\$ milhões (2014-2023)

PROV 4ºTRIM	PROV DEZ	PROV DEZ/4ºTRIM (%)
R\$ 5.961,98	R\$ 3.327,55	55,81%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

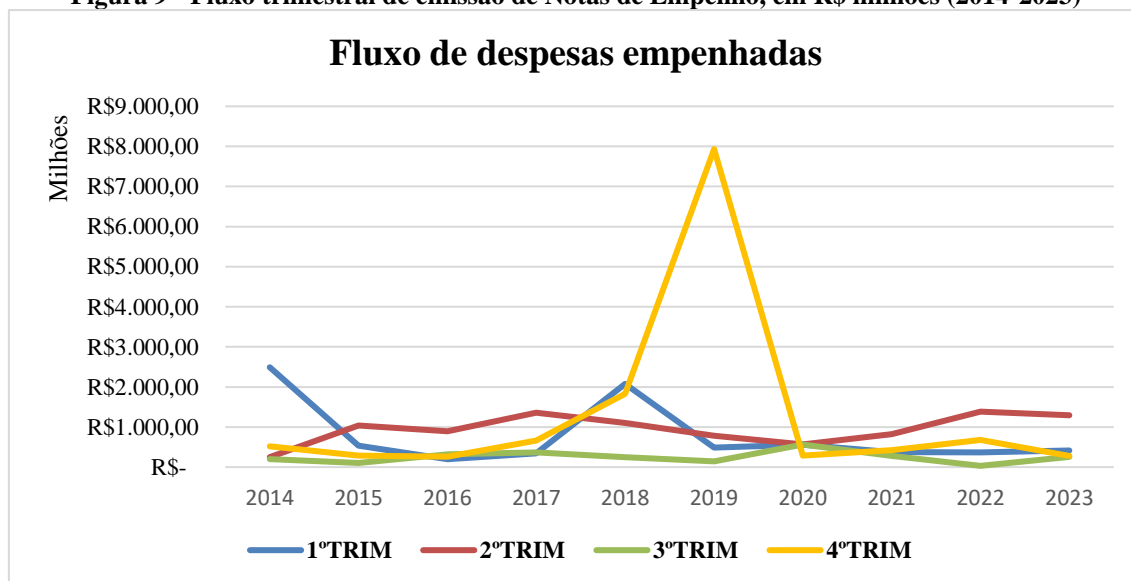
Com base na tabela 9, pode-se visualizar que parcela considerável (no caso, mais da metade) dos créditos descentralizados no quarto trimestre ingressaram nas UG no último mês dos respectivos exercícios. Tal fato pode ensejar impactos negativos na qualidade do gasto público, em virtude da exiguidade de tempo para execução dos créditos.

Em apertada síntese, destaca-se que esse imbróglio pode ensejar que a disponibilidade de crédito dite o planejamento orçamentário de encerramento do exercício, e não o contrário, uma vez que condiciona sua aplicação às metas de possível vinculação ao crédito recebido e não àquelas vislumbradas previamente no PA.

Assim, embora seja possível identificar um padrão de descentralização de créditos concentrado nos dois primeiros trimestres, nota-se que não há uma redução progressiva na liberação de créditos ao longo do segundo semestre da série analisada. Pelo contrário, foi constatado que as provisões de recursos no quarto trimestre, embora correspondam, em média, a cerca de 16% das provisões anuais, são mais que o dobro das concedidas entre julho e setembro.

De forma análoga, foi calculado o fluxo trimestral de emissão de notas de empenho pelas UG, seguindo o mesmo padrão de filtros utilizados ao longo desta pesquisa, tendo sido os valores corrigidos pelo IPCA acumulado até agosto de 2024, limitados aos IRP 2 e 3, bem como aos GND 3 e 4. O resultado desse movimento de emissão de empenhos bem como a participação dos empenhos realizados no quarto trimestre estão dispostos no gráfico da figura 9 e na tabela 10 abaixo:

Figura 9 - Fluxo trimestral de emissão de Notas de Empenho, em R\$ milhões (2014-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Tabela 10 – Empenhos do 4º trimestre frente ao empenho anual, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	Empenho total anual (em milhões R\$)	Empenhos 4º trim. (em milhões R\$)	Emp. 4º trim /Emp. Anual (%)
2014	R\$ 3.461,02	R\$ 519,42	15,01%
2015	R\$ 1.971,82	R\$ 290,70	14,74%
2016	R\$ 1.671,28	R\$ 260,19	15,57%
2017	R\$ 2.725,40	R\$ 659,98	24,22%
2018	R\$ 5.250,12	R\$ 1.824,75	34,76%
2019	R\$ 9.343,85	R\$ 7.933,84	84,91%
2020	R\$ 1.977,11	R\$ 287,65	14,55%
2021	R\$ 1.900,03	R\$ 424,43	22,34%
2022	R\$ 2.463,66	R\$ 678,29	27,53%
2023	R\$ 2.239,38	R\$ 280,19	12,51%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Observa-se que o fluxo trimestral de despesas empenhas parece seguir um padrão semelhante ao das provisões concedidas, com uma ligeira participação superior em termos percentuais das notas em empenhos emitidas em comparação às notas de crédito de provisão. Excluindo-se o ano de 2019, o montante médio de despesas empenhadas no 4º trimestre corresponde a 22,09% do total empenhado no período analisado (tabela 11). Igualmente, a concentração de emissão de empenhos ocorre dentro do primeiro semestre dos exercícios, seguida de uma redução no terceiro trimestre, e novo incremento de despesas empenhadas de outubro a dezembro.

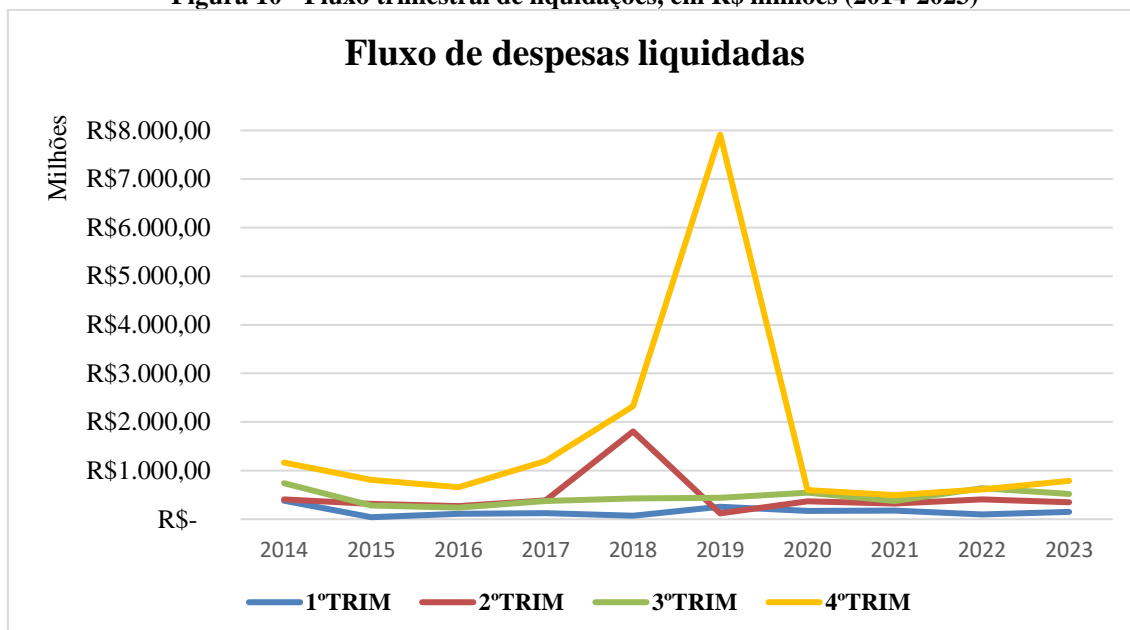
Tabela 11 - Composição trimestral de empenhos perante o total, em R\$ milhões (2014-2023)

1ºTRIM	2ºTRIM	3ºTRIM	4ºTRIM	TOTAL
R\$ 7.365,21	R\$ 8.706,03	R\$ 2.362,97	R\$ 5.225,61	R\$ 23.659,82
31,13%	36,80%	9,99%	22,09%	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Já na fase seguinte da execução da despesa, o movimento trimestral de liquidações realizadas entre 2014 e 2023, mostra o seguinte:

Figura 10 - Fluxo trimestral de liquidações, em R\$ milhões (2014-2023)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Diferentemente do observado nos últimos dois gráficos, pode-se constatar que a curva referente às despesas liquidadas no último trimestre permanece acima das demais na maioria dos exercícios. Uma maior participação de despesas liquidadas nos últimos meses do ano pode ficar comprovada numericamente na tabela 12 abaixo:

Tabela 12 - Liquidações do 4º trimestre frente à liquidação anual, em R\$ milhões (2014-2023)

Exercício	Liquidação total anual (em milhões R\$)	Liquidação 4º trim. (em milhões R\$)	Liquid. 4º trim. /Liquid. Anual (%)
2014	R\$ 2.694,98	R\$ 1.164,65	43,22%
2015	R\$ 1.444,14	R\$ 807,22	55,90%
2016	R\$ 1.269,30	R\$ 654,63	51,57%
2017	R\$ 2.083,81	R\$ 1.195,46	57,37%
2018	R\$ 4.629,42	R\$ 2.323,51	50,19%
2019	R\$ 8.729,53	R\$ 7.915,21	90,67%
2020	R\$ 1.677,22	R\$ 598,58	35,69%
2021	R\$ 1.368,27	R\$ 495,25	36,20%
2022	R\$ 1.754,31	R\$ 614,16	35,01%
2023	R\$ 1.801,77	R\$ 787,32	43,70%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Tabela 13 - Composição trimestral de liquidações perante total da série, em R\$ milhões (2014-2023)

1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
R\$ 1.313,30	R\$ 4.631,67	R\$ 4.137,47	R\$ 8.640,77	R\$ 18.723,22
7,01%	24,74%	22,10%	46,15%	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Mais uma vez, excluindo-se o exercício de 2019, percebe-se na tabela 13 que as liquidações de despesas ocorridas no quarto trimestre representam 46,15% de toda

liquidação do período de 2014 a 2023. Portanto, tem-se que, em média, quase metade das liquidações de notas de empenho acontecem nos últimos três meses do exercício.

4.2 Apuração Experimental

4.2.1 Implicações das provisões na capacidade de execução orçamentária da MB

De posse dos dados coletados, foram calculadas as razões entre os montantes de despesas empenhadas e créditos provisionados até o terceiro trimestre de cada exercício compreendido entre o período de 2014 a 2023, e os respectivos montantes de empenho e provisão considerando todo o ano. Com isso, os dados foram carregados no software *jamovi*, de modo a aplicar o teste não paramétrico de postos com sinal de Wilcoxon, bem como testar as hipóteses formuladas no tópico 3.2.

O resultado do uso desta ferramenta está evidenciado na tabela 14 abaixo, seguido das análises a partir dos valores calculados.

Tabela 14 - Teste de postos com sinal de Wilcoxon: EMP/PROV - 3º TRIM e ANUAL (2014-2023)

			Estatística	<i>p-value</i>
EMP/PROV - 3º TRIM	EMP/PROV - ANUAL	W de Wilcoxon	4.00	0.007

Nota. $H_A \mu_{\text{Medida 1}} - \mu_{\text{Medida 2}} < 0$

Estatística Descritiva

	N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Erro-padrão
EMP/PROV - 3º TRIM	10	0.610	0.605	0.0586	0.0185
EMP/PROV - ANUAL	10	0.676	0.669	0.0833	0.0264

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial e em cálculos do software *jamovi*.

A primeira análise que pode ser realizada diz respeito ao *p-value*, cujo valor calculado (0,007) é inferior ao nível de significância estabelecido para o teste (0,05). Portanto, rejeita-se H_0 , ou seja, a média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre não foi estatisticamente igual à média dos valores das razões entre os montantes empenhados até quarto trimestre e os montantes provisionados até o quarto trimestre, nos exercícios de 2014 a 2023 pelas UG da MB.

Em seguida, observa-se que a média entre os valores empenhados e provisionados, considerando-se todo o ano (0,676), foi estatisticamente superior à média entre os valores empenhados e provisionados considerando-se apenas o período até o terceiro trimestre (0,610). Desta forma, deve ser aceita a hipótese alternativa H_1 , que estabelecia que μ (emp./prov.) 3º trim. < μ (emp./prov.) anual.

Portanto, diante dos resultados, pode-se inferir que, em virtude do volume dos provisionamentos tardiamente cedidos às UG nos últimos três meses do exercício, a necessidade de emissão de novos empenhos para consumir a dotação repassada foi tal que elevou a média anual de capacidade de execução orçamentária da MB. Tal fato comprova a existência na Força do fenômeno retratado na literatura que diz respeito à corrida para gastar recursos no final do ano, a fim de evitar perdas de dotações futuras, denominados *hurry up spending* e *use it or lose it* (Liebman; Mahoney, 2010).

O resultado aqui observado corrobora com os achados de Queiroz, Ferreira e Macedo (2015), que naquela ocasião encontraram resultados semelhantes para um grupo específico de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) da MB, de 2009 a 2012. Todavia, no presente trabalho, aumentou-se o escopo na análise para a execução orçamentária global das organizações militares da MB em um recorte temporal mais extenso.

4.2.2 Correlação de Variáveis da Execução Orçamentária da MB

Para avaliar a existência de relacionamento entre as observações emparelhadas da variável “PROV 4TRIM” e a demais variáveis de análise comparativa deste estudo, utilizou-se a correlação por postos de Spearman, uma técnica não paramétrica indicada para os casos em que o tamanho amostral pode violar o pressuposto de normalidade da distribuição da amostra.

Convém mencionar que as variáveis “CAPAC LIQUID”, “CONC EMP 4TRIM”, e “CONC LIQ 4TRIM”, por não serem fatores de medida direta e objetiva, foram calculadas por meio de formulação, conjugando demais dados coletados. Neste trato, “CAPAC LIQUID” corresponde à razão entre a liquidação total de despesas do exercício e o total da provisão anual concedida. Já “CONC EMP 4TRIM” e “CONC LIQ 4TRIM” correspondem, respectivamente, a razão entre os empenhos e liquidações no quarto trimestre e o total anual empenhado/liquidado.

Com isso, os dados foram submetidos ao software *jamovi* a fim de testar as hipóteses estabelecidas no tópico 3.2. O resultado está disposto na matriz de correlação abaixo:

Tabela 15 - Teste de correlação por postos de Spearman (2014-2023)

Variáveis		PROV 4 TRIM	RP INSC	CAPAC LIQUID	RP CANC 1	RP CANC 2	CONC EMP 4TRIM	CONC LIQ 4TRIM	DISP LIC 4TRIM
PROV 4 TRIM	Rho de Spearman	—							
	gl	—							
	p-value	—							
RP INSC	Rho de Spearman (r_a)	0.030	—						
	gl	8	—						
	p-value	0.946	—						
CAPAC LIQUID	Rho de Spearman (r_b)	0.333	0.382	—					
	gl	8	8	—					
	p-value	0.349	0.279	—					
RP CANC 1	Rho de Spearman (r_c)	0.233	0.167	0.467	—				
	gl	7	7	7	—				
	p-value	0.552	0.678	0.213	—				
RP CANC 2	Rho de Spearman (r_d)	0.762*	0.214	0.738*	0.310	—			
	gl	6	6	6	6	—			
	p-value	0.037	0.619	0.046	0.462	—			
CONC EMP 4TRIM	Rho de Spearman (r_e)	0.879**	-0.152	0.236	0.067	0.667	—		
	gl	8	8	8	7	6	—		
	p-value	0.002	0.682	0.514	0.880	0.083	—		
CONC LIQ 4TRIM	Rho de Spearman (r_f)	-0.127	-0.685*	-0.018	-0.033	-0.286	-0.006	—	
	gl	8	8	8	7	6	8	—	
	p-value	0.733	0.035	0.973	0.948	0.501	1.000	—	
DISP LIC 4TRIM	Rho de Spearman (r_g)	0.915***	-0.055	0.248	0.100	0.714	0.988***	0.345	—
	gl	8	8	8	7	6	8	8	—
	p-value	<.001	0.892	0.492	0.810	0.058	<.001	0.331	—

Nota. * $p < 0.05$.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados extraídos do Tesouro Gerencial e em cálculos do software *jamovi*.

Primeiramente, convém notar que as variáveis “RP INSC”; “CAPAC LIQUID”; “RP CANC 1”, e “CONC LIQ 4TRIM”, contrariando o que o senso comum poderia inferir, não apresentaram correlação estatisticamente significativa com a variável “PROV 4 TRIM”. Dado que os *p-value* calculados para essas variáveis foram superiores a 0,05 (respectivamente, 0.946, 0.349, 0.552, e 0.733), aceita-se a hipótese nula H_0 que estipula que r_a , r_b , r_c , e r_f são iguais a zero. Isso significa dizer que o provisionamento de créditos orçamentários no 4º trimestre de um exercício não exerce influência estatisticamente significativa sobre o volume de inscrição em restos a pagar no mesmo ano, nem sobre a capacidade de

liquidação das UG no exercício, sobre o cancelamento de restos a pagar no primeiro ano subsequente, bem como não possui relação com a concentração de despesas liquidadas no último trimestre do exercício.

Os resultados para r_a e r_c levam a sugerir que uma redução de inscrições e os cancelamentos de despesas oriundas de restos a pagar podem estar mais relacionados com a necessidade de melhoria de processos e procedimentos internos das UG, visando maior agilidade em sua execução orçamentária, do que com a sistemática de descentralização interna de créditos cedidos pela Setorial Orçamentária da Força. Ou ainda, que os fatores exógenos à organização militar em si, como é o caso da provisão de recursos orçamentários oriundos de descontingenciamentos ou demais mecanismos de bloqueio que ensejem em provisões tardias de créditos, não são fatores determinantes, por exemplo, para a inscrição de empenhos em restos a pagar, ou decorrente cancelamento de despesas no ano seguinte.

Vale destacar que estes resultados referentes à variável “RP INSC” contraria os achados obtidos por Queiroz, Ferreira e Macedo (2015). Naquele estudo, para um amostra de 35 OMPS da MB, foi encontrado um relacionamento positivo entre os valores inscritos em restos a pagar e os valores recebidos no quarto trimestre para aquele grupo amostral.

Quanto aos resultados obtidos para os coeficiente que envolvem variáveis que tratam da fase de liquidação (r_b e r_f), convém destacar que, embora tenha sido observado anteriormente que, em média, 46% das liquidações de despesas se dão no último trimestre do exercício, tal concentração não está relacionada com o volume de dotações transferidas para as UG ao final do ano (e que o montante não afeta a capacidade de liquidação destas UG), mas sim com uma eventual demora interna para concluir os processos de certificação de despesas. Portanto, pode-se inferir que uma corrida para liquidações de despesas, seja por recebimento de material ou conclusão de serviços por parte dos fornecedores, pode estar associada aos créditos recebidos nos demais momentos prévios do exercício financeiro.

Neste ponto, merece considerável atenção sobre como para além das questões relacionadas ao fluxo macro-orçamentário da instituição a nível estratégico, a eficiência na execução orçamentária também está diretamente associada à gestão minuciosa proporcionada pelo micro-orçamento. Cunha (2019) ensina que a compreensão do orçamento está ligada ao âmbito das decisões: enquanto no nível macro são consideradas as dimensões política e econômica para formulação de prioridades e programas, o nível

micro pode desempenhar um papel crítico para a diminuição do nível de aleatoriedade na gestão organizacional, em prol da implementação dessas políticas.

Portanto, ao delegar responsabilidade para as UG no acompanhamento de suas próprias dotações, espera-se que tal abordagem seja acompanhada de melhoria dos processos internos e da mitigação de atrasos na liquidação de despesas. Esse controle mais próximo e preciso possibilita que as UG ajustem suas ações conforme as demandas emergentes, fazendo com que o micro-orçamento figure como uma ferramenta estratégica para promover maior eficiência e *accountability* na gestão pública, garantindo que os recursos orçamentários sejam aplicados de forma mais eficaz e em conformidade com os objetivos institucionais.

Por outro lado, percebe-se que os *p-value* calculados para as variáveis “RP CANC 2”, “CONC EMP 4TRIM” e “DISP LIC 4TRIM” foram inferiores ao nível de significância de 0,005, sendo 0,037, 0,002, e inferior 0,001, respectivamente. Os coeficientes de correlação de Spearman medidos para essas variáveis foram, respectivamente, 0,762, 0,879 e 0,915. De acordo com a interpretação dada por Lehman (2013), coeficientes com valores absolutos compreendidos entre $0,50 < r < 0,79$ poderiam indicar relação moderada entre as variáveis, enquanto valores pertencentes ao intervalo $0,80 < r < 1,00$ indicariam forte correlação entre elas.

Pelo exposto, devem ser rejeitadas as hipóteses nulas e aceitas as respectivas hipóteses alternativas H_1 , para as quais r_d , r_e e r_g não são iguais a zero, e, portanto, indicam que possuem correlação estatisticamente significativa com o montante de liberação de créditos nos últimos três meses do ano base.

Diante disso, dado o valor obtido para r_d , pode-se afirmar que a provisão de créditos no quarto trimestre do exercício e o montante de dotações canceladas no segundo ano subsequente estaria situado na faixa de moderada relação, porém no limiar de uma relação estatisticamente forte. Além disso, o sinal positivo da associação indica que quanto maior o montante de provisão no último trimestre do ano A, maior seria o cancelamento de RP no ano A+2.

Utilizando a mesma interpretação de coeficientes, pode-se inferir que para r_e e r_g existe uma tendência positiva e forte no relacionamento entre as provisões concedidas no quarto trimestre e a concentração de emissão de empenhos de outubro a dezembro, bem como ao montante de contratações realizadas por meio de dispensa de licitação nesse mesmo período.

Já para Cohen (1988), valores de r entre 0,10 e 0,29 são considerados pequenos; entre 0,30 e 0,49 considerados médios; e valores entre 0,50 e 1 podem apontar para correlação forte. Nessa escala de gradação, tanto r_d como r_e e r_g poderiam ser consideradas como fortemente relacionadas com PROV 4TRIM.

Tal resultado permite confirmar o que fora evidenciado no tópico 4.2.1, no qual se concluiu que a emissão de empenhos no último trimestre é responsável por elevar a média anual, e, agora, que pode estar fortemente relacionado com a descentralização dos créditos ocorrida nesse período. Portanto, as evidências empíricas e intuitivas parecem se confirmar sobre a ocorrência do fenômeno *use it or lose it* no âmbito da Marinha do Brasil.

Além disso, observa-se que o provisionamento de recursos no último trimestre do exercício está diretamente relacionado às contratações da MB por meio de dispensa de licitação entre os meses de outubro e dezembro. O coeficiente positivo de correlação (r_g) indica que quanto maior o volume de créditos disponibilizados no quarto trimestre, maior é a participação das despesas contratadas por dispensa de licitação em relação ao total empenhado nesse período. É importante enfatizar, contudo, que a utilização dessa modalidade de contratação não é, por si só, indicativa de má gestão de recursos ou de ineficiência no uso da dotação orçamentária.

Além disso, convém mencionar que, nesta modalidade de afastamento de licitação, estão incluídas as contratações realizadas, eventualmente, por dispensa em casos de emergência ou calamidade pública, caracterizada pela urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, prevista no artigo 24, inciso IV da Lei nº 8.666/1993, bem como no artigo 75, inciso VIII da Nova Lei de Licitações, Lei nº 14.133/2021.

Entretanto, é crucial destacar que a utilização recorrente da dispensa de licitação no último trimestre exige maior atenção administrativa em relação à conformidade legal e aos riscos de ineficiência operacional. O curto espaço de tempo para a emissão dos empenhos, promovido pelo princípio da anualidade, pode comprometer o rigor necessário na seleção dos fornecedores, na fiscalização dos contratos e no planejamento adequado da despesa. Esse cenário aumenta o risco de problemas como a menor competitividade, a sobrecarga dos gestores em processos acelerados e a possibilidade de falhas na execução, o que demanda mecanismos robustos de controle e transparência para garantir que a celeridade não prejudique a eficiência e a finalidade pública dos gastos.

Embora os resultados encontrados individualmente para a variável RP CANC 2 não permita análises mais aprofundadas, uma interpretação possível para a ausência de correlação significativa entre a provisão de créditos no último trimestre do ano A e os cancelamentos de RP no ano A+1, enquanto há uma correlação moderada a forte com os cancelamentos no ano A+2, pode estar relacionada aos prazos e complexidades do processo de execução orçamentária e financeira. No ano A+1, grande parte das despesas inscritas em restos a pagar ainda podem estar em fase de liquidação, especialmente aquelas relacionadas a objetos mais complexos ou contratos plurianuais, o que reduz a necessidade de cancelamentos imediatos. Além disso, pode haver um esforço maior das UG para executar as despesas dentro desse primeiro ano. Já no segundo ano A+2, a execução desses restos a pagar tende a enfrentar mais dificuldades, como possíveis defasagens com o preço de mercado praticado no momento, atrasos e decorrentes problemas de cumprimento contratual, o que aumenta a probabilidade de cancelamento. Nesse ponto, projetos que não se concretizaram ou que foram reavaliados tendem a ser cancelados, o que pode explicar a correlação observada com RP CANC 2. Dessa forma, o tempo necessário para a completa execução das despesas parece ser um fator crítico, influenciando o volume de cancelamentos apenas após um período mais extenso de maturação.

Essa interpretação proposta parece estar alinhada com os achados de Carvalho (2014), que demonstrou que o prazo médio de execução do orçamento brasileiro varia de quatro a cinco anos. Esse prazo estendido corrobora a ideia de que, no primeiro ano subsequente à inscrição RP, os compromissos ainda estão em fase de liquidação, resultando em menor volume de cancelamentos. Esse comportamento explicaria uma tendência de os cancelamentos se concentrarem no segundo ano A+2, quando despesas não liquidadas são mais suscetíveis ao cancelamento, dado o prolongado ciclo de execução e o caráter plurianual das dotações orçamentária.

Além das correlações com a variável analisada como base, foi identificada uma relação significativa entre as variáveis “CONC LIQ 4TRIM” e “RP INSC”, com $r = -0,685$, inferindo que existe uma tendência negativa moderada a forte no relacionamento entre a concentração de liquidações no quarto trimestre e o volume de inscrição em restos a pagar. Tal inferência parece ser intuitiva, uma vez que uma maior liquidação das notas de empenho já executadas pelo fornecedor, avançando assim na fase de execução de uma despesa, tende a minimizar a inscrição em RP, dado que já foi demonstrado que os RPP representam minoria na composição do estoque de restos a pagar da Força.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, procurou-se investigar os impactos da provisão tardia de créditos orçamentários na MB, com foco nos efeitos da concessão de dotações no último trimestre do exercício financeiro. O objetivo central da pesquisa foi avaliar em que medida o fluxo de descentralização de créditos no final do exercício afeta variáveis orçamentárias da Força, como o volume de emissão de empenhos no fim do ano, a inscrição e cancelamento de despesas provenientes de restos a pagar, e a capacidade de execução das despesas por parte das UG.

As pesquisas bibliográfica e documental, bem como a análise do contexto orçamentário institucional da MB, indicaram que a dinâmica orçamentária federal exerce um papel importante nesse processo. O caráter quase impositivo do orçamento Brasileiro, associado à rigidez orçamentária e a alta vinculação de despesas são responsáveis pela compressão das dotações discricionárias da Força, em um cenário no qual cerca de 90% do orçamento aprovado pela LOA é composto de despesas obrigatórias. Somado a este fator, observou-se que a prioridade do Governo Federal em atingir metas fiscais pode levar a contenções que geram atrasos ou recolhimentos de LME, prejudicando o planejamento e a execução do PA.

Com isso, percebe-se que, embora o SPD possua uma arquitetura estruturada de modo a possibilitar uma distribuição de recursos alinhada às metas e ao planejamento estratégico da Força, segue sendo um instrumento sujeito à influência de fatores macro-orçamentários exógenos, que influenciam a gestão orçamentária e financeira da MB, restando reduzida margem para discricionariedade dos gestores e tomadores de decisão.

Sobre a temática dos restos a pagar, embora conceitualmente distintos do procedimento de *carry-over*, o amparo literário aponta que os RP são responsáveis por alongar a vigência dos créditos, embora decorram de compromissos assumidos em nota de empenho. Esta pesquisa demonstrou que, na MB, mais de 32% das despesas discricionárias alocadas à Força são inscritas em RP, e, portanto, não são totalmente executadas no exercício em que são autorizadas. Dessas, percebe-se que há participação massiva dos RPNP, correspondendo a aproximadamente 90% de todas as despesas inscritas. Além disso, a ferramenta estatística utilizada na análise demonstrou que há correlação estatisticamente significativa, positiva e moderada, entre a dotação de despesas discricionárias e a inscrição em RP no respectivo exercício. Evidenciando, assim, que

maiores valores de discricionárias em LOA tendem a corresponder a um maior valor de inscrição de despesas em restos a pagar.

Apesar de corresponder à perda de créditos e possibilitar questionamentos de órgãos de controle, esta pesquisa demonstrou que, em média, pouco mais de 1% das despesas empenhadas são traduzidas em cancelamento de restos a pagar. Desse montante, verificou-se que cerca de 90% são representados por cancelamento de RPNP inscritos.

No contexto do objetivo específico de investigar o comportamento da cronologia da execução orçamentária da MB, o estudo apontou que os provisionamentos ocorridos no quarto trimestre representaram aproximadamente 16% do total provisionado ao longo de todos os exercícios da série histórica. Todavia, verificou-se que há um incremento em relação ao provisionado no trimestre anterior de mais de 100%. Tal movimento denota que, apesar do repasse de recursos estar concentrado no primeiro semestre do exercício, há um acréscimo significativo do montante repassado em momento do exercício em que a liquidação dos saldos existentes deveria passar a ser prioridade. Adicionalmente, a pesquisa revelou que mais da metade das dotações consignadas às UG no quarto trimestre são concedidas no mês de dezembro, momento no qual não há possibilidade de proceder com alterações orçamentárias, condicionando sua aplicação às metas de possível vinculação ao crédito recebido.

Já o fluxo das etapas seguintes de execução das despesas analisadas por este trabalho evidenciou que 22% do montante total empenhado pela MB é oriundo de empenhos emitidos no quarto trimestre dos exercícios. Embora dentro do montante total de despesas empenhadas haja maior concentração no primeiro semestre, tal qual o padrão do fluxo de provisionamento, novamente observou-se que a emissão de empenhos do último trimestre possui participação superior ao terceiro trimestre. Para a fase de liquidação de despesas, o presente estudo revelou um padrão de fluxo diferente dos demais, no qual mais de 46% das liquidações anuais são realizadas de outubro a dezembro.

Os resultados obtidos por meio da análise quantitativa e estatística revelaram o seguinte:

- a) A média anual entre os valores empenhados e provisionados foi estatisticamente superior à média entre os valores empenhados e provisionados até o terceiro trimestre, indicando que o montante empenhado no quarto trimestre foi alto o suficiente para elevar a média anual da capacidade de empenho. Portanto, depreende-se que há uma tendência das

UG em aumentarem o montante empenhado com a proximidade do encerramento do exercício financeiro, respaldando a existência do fenômeno *hurry up spending* na MB;

- b) Inexistência de correlação estatisticamente significativa entre as provisões concedidas no quarto trimestre e as inscrições em restos a pagar, capacidade de liquidação das UG, cancelamento de restos a pagar no primeiro ano subsequente ao da inscrição, e concentração de liquidações no último trimestre do exercício. Esses achados permitem inferir que as provisões tardias não são fatores determinantes para as inscrições em RP e cancelamento dessas despesas no ano A+1, que podem estar mais relacionados com fatores endógenos, contemplados no micro-orçamento das UG, do que com processo de descentralização de recursos pela Setorial Orçamentária; e
- c) Existência de correlação estatisticamente significativa, positiva e de moderada a forte, entre a provisão de créditos no quarto trimestre do exercício e o montante cancelamento de RP no ano A+2, concentração de emissão de empenhos no último trimestre, e contratações na modalidade de afastamento de licitação por dispensa no quarto trimestre. Os resultados permitem afirmar que quanto maior o volume de créditos concedidos de outubro a dezembro, maiores serão os cancelamentos de RP em A+2, maior será a razão de empenhos emitidos no quarto trimestre, bem como maior será o valor contratado por dispensa de licitação nesse período.

Face ao exposto, considera-se que os objetivos geral e específico deste trabalho foram atingidos e o problema de pesquisa respondido. Assim, ficou evidenciado que o provisionamento de créditos orçamentários descentralizados anualmente em momento próximo ao encerramento do exercício financeiro gera reflexos, de fato, na gestão orçamentária da MB, conforme apresentado no tópico relacionado à análise dos dados de pesquisa coletados.

Todavia, cabe destacar uma limitação encontrada durante a realização da presente pesquisa: a impossibilidade sistêmica do Tesouro Gerencial em permitir o rastreamento individualizado dos créditos provisionados ao final do exercício para verificação de posterior cancelamento de restos a pagar, bem como sua utilização para aquisições via dispensa de licitação, tendo sido necessário direcionar a interpretação para análises estatísticas de associação de variáveis.

Por fim, este trabalho espera contribuir para o aumento do interesse dos gestores públicos em estudar as práticas de gestão adotadas em suas organizações, com fito de aprimorá-las a caminho da excelência na aplicação dos recursos advindos dos contribuintes. Com isso, será possível intensificar o intercâmbio de informações entre órgãos públicos de diversas esferas, contribuindo para geração de valor dos serviços públicos e utilização mais racional de suas dotações orçamentárias e financeiras.

Como proposta para pesquisas futuras, sugere-se: (i) avaliar os impactos dos provisionamentos tardios em nível micro, ou seja, através de estudos de caso em Organizações Militares que não a Setorial Orçamentária; (ii) realizar estudo análogo e comparativo entre outras Forças do Ministério da Defesa; e (iii) realizar análises por meio de testes estatísticos com outras variáveis que possam ser relevantes na relação com a descentralização de recursos, que não as já citadas no presente trabalho.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albuquerque, C. M. de, Medeiros, M. B., & Silva, P. H. F. da. (2022). *Gestão de finanças públicas: Gestão Orçamentária* (4. ed., Vol. 1). Brasília, DF: Gestão Pública Editora.
- Almeida, M. (2014). *Execução Orçamentária do Governo Federal: novas evidências, problemas e barreiras ao investimento*. In *A Reforma Esquecida II: Obstáculos e Caminhos para a Reforma do Processo Orçamentário*. Rio de Janeiro: FGV Editora.
- Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2017). *Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária*. *Revista de Administração Pública*, 51, 580-595.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2009). *Contabilidade Pública: da teoria à prática* (2. ed.). São Paulo: Saraiva.
- Brasil. (1964). *Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964: Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: maio 2024
- Brasil. (1986). *Decreto Nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986: Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: maio 2024.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: maio 2024.
- Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: junho 2024.
- Brasil. (2018). *Decreto Nº 9.428, de 28 de junho de 2018: Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm. Acesso em: maio 2024.
- Brasil. (2019). *Manual de Finanças Públicas*. Brasília: Tesouro Nacional.
- Brasil. (2023). Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. *Circular de Encerramento do exercício financeiro de 2023 – Circular nº 40/2023*. Brasília, DF.
- Brasil. (2024a). *Política Nacional de Defesa e Estratégia Nacional de Defesa*. Brasília: Ministério da Defesa. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/assuntos/copy_of_estadoedefesa/pndendcongresso.pdf. Acesso em: setembro 2024.

Brasil. (2024b). Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. *SGM-401: normas para a gestão do Plano Diretor*. Brasília, DF.

Brasil. (2024c). *Manual técnico de orçamento: MTO 2024* (6. ed.). Brasília: Ministério do Planejamento e Orçamento. Disponível em: <https://www1.sioop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: maio 2024.

Carvalho, M. B. de. (2014). *Restos a pagar e a anualidade orçamentária*. Prêmio SOF de Monografias, edição 2014.

Cohen, J. (2013). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. Routledge.

Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2013). *Orçamento público: planejamento, elaboração e controle*. São Paulo: Saraiva.

Cunha, A. S. M. da. (1999). *As Funções do Orçamento nas Organizações*. Rio de Janeiro: EBAP/FGV/CIPAD.

Cunha, A. S. M. da. (2013). *Reformas na gestão pública e a reinvenção do orçamento: reflexões e perspectivas sobre o contexto Brasileiro*. In *A Reforma Esquecida: Orçamento, Gestão Pública e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV.

Cunha, A. S. M. da, & Rezende, F. (2014). *A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: FGV Editora.

Diamond, J. (2006). *Budget system Reform in Emerging Economies The Challenges and the Reform Agenda*. Occasional paper, 245.

Faria, R. O. de. (2010). *Reflexão sobre o conflito entre princípios orçamentários*. *Jus Navegandi*, Teresina, ano 15, n. 2548, 23 jun. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/15083>. Acesso em: maio 2024.

Favero, L. P., Belfiore, P. P., Silva, F. L. da, & Chan, B. L. (2009). *Análise de Dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Fernandes, E. L. B. (2004). *Restos a Pagar*. Disponível em: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf. Acesso em: maio 2024.

Giacomoni, J. (2012). *Orçamento Público* (16. ed.). São Paulo: Atlas.

Giacomoni, J. (2019). *Orçamento Governamental: Teoria, sistema, processo*. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6. ed.). São Paulo: Atlas.

Gimene, M. (2020). *Planejamento e sustentabilidade fiscal*. Brasília: Assecor.

Hyndman, N., Jones, R., & Pendlebury, M. (2007). *An exploratory study of annuality in the UK public sector: plus ça change, plus c'est la même chose? Financial Accountability & Management*, 23(2).

Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5. ed.). São Paulo: Atlas.

Liebman, J. B., & Mahoney, N. (2010). *Do expiring budgets lead to wasteful year-end spending? Evidence from federal procurement*. In *The NBER Reporter*, 4. Cambridge: NBER.

Liernet, I., & Ljungman, G. (2009). *Carry-over of budget authority*. *FAD Technical Guidance Notes on Public Financial Management*. International Monetary Fund.

Oliveira Júnior, J. N. de. (2018). *Orçamento por resultados: aprimoramentos ao processo orçamentário da Marinha do Brasil*. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/28aa34b8-e269-44d6-8b9d-0b0ab88a58ef>. Acesso em: maio 2024.

Paludo, A. V. (2017). *Orçamento Público, administração financeira e orçamentária e LRF* (7. ed.). São Paulo: Método.

Queiroz, I. A. S. de; Ferreira, A. C. de S.; Macedo, M. A. da S. (2015). *Análise da adequação dos indicadores de desempenho para avaliação da execução orçamentária: estudo do caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha do Brasil*. *Pensar Contábil*, v. 16, n. 61. Disponível em: <http://www.pensarcontabil.org.br>. Acesso em: março 2024.

Rezende, F. (2014). *O processo orçamentário e a armadilha fiscal do baixo crescimento*. In: *A Reforma Esquecida II: Obstáculos e Caminhos para a Reforma do Processo Orçamentário*. Rio de Janeiro: FGV Editora.

Ribeiro, L. C. (2010). *Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos*. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053736.pdf>. Acesso em: maio 2024.

Silva, A. M. Â. da, Cândido Júnior, J. O., & Gerardo, J. C. (2007). *Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público*. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf. Acesso em: junho 2024.

Stevenson, W. J. (1981). *Estatística Aplicada à Administração*. São Paulo: Harbra.

Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (16. ed.). São Paulo: Atlas.