



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)
Dissertação

WILSON FARIA DOS SANTOS

**OS RESTOS A PAGAR SÃO UM “ORÇAMENTO PARALELO”? Um
estudo nas Organizações Militares do Exército Brasileiro.**

BRASÍLIA – DF
2025

WILSON FARIA DOS SANTOS

OS RESTOS A PAGAR SÃO UM “ORÇAMENTO PARALELO”? Um estudo nas Organizações Militares do Exército Brasileiro.

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção de título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

BRASÍLIA – DF
2025

WILSON FARIA DOS SANTOS

OS RESTOS A PAGAR SÃO UM “ORÇAMENTO PARALELO”? Um estudo
nas Organizações Militares do Exército Brasileiro.

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção de título de Mestre em Ciências
Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de
Brasília.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert
Orientador – PPGCont

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa
PPGCont

Prof. Dr. Patrícia Siqueira Varela
USP

BRASÍLIA – DF
2025

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Professora Doutora Rozana Reigota Naves
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias
Vice-Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes
Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

FICHA CATALOGRÁFICA

	<p>FF224r FARIA DOS SANTOS, WILSON OS RESTOS A PAGAR SÃO UM "ORÇAMENTO PARALELO"? Um estudo nas Organizações Militares do Exército Brasileiro. / WILSON FARIA DOS SANTOS; orientador Marcelo Driemeyer Wilbert. -- Brasília, 2025. 109 p.</p> <p>Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade de Brasília, 2025.</p> <p>1. CIÊNCIAS CONTÁBEIS. 2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. I. Driemeyer Wilbert, Marcelo, orient. II. Título.</p>	
--	---	--

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao nosso bom Deus que nos dá força para suportar todos os desafios que a vida apresenta. Aos meus pais Moacir e Aparecida que sempre me incentivaram a estudar, fazendo vários sacrifícios para que me formasse lá no ensino médio e depois na graduação e agora mesmo de longe em outra cidade, sempre me incentivando.

A minha irmã mais nova, Gisele, com quem pude escrever o meu primeiro artigo científico, abrindo a minha mente para essa nova vertente do ensino, me mostrando que existe algo mais para se fazer.

Aos meus amigos Gabriel Rampini e Saulo Gouveia, que fizeram a carta de recomendação para que eu apresentasse no processo seletivo do mestrado da Universidade de Brasília, só tenho que agradecer a disponibilidade e o estímulo, além é lógico da amizade.

Aos colegas de mestrado, um grande abraço a todos, foram momentos de grande esforço que labutamos juntamente. Faço uma referência a minha amiga Samara, com quem iniciei o caminho desde aluno especial com o Prof. Dr Abimael de Jesus Barros Costa, que é um grande incentivador e motivador da área de ensino, seu espírito contagiante nos inspira a ser acadêmicos.

Agradeço a todos os professores do curso por me proporcionar o conhecimento necessário para que chegasse a essa dissertação e concluísse o mestrado, sem seus ensinamentos, eu não conseguiria completar essa fase da minha vida. A Prof. Dr. Patrícia Siqueira Varela, agradeço por se disponibilizar a participar desse projeto, agora concluído.

Faço aqui outra deferência ao Prof. Dr Marcelo Driemeyer Wilbert que foi meu orientador durante toda essa etapa, agradeço a paciência, a confiança no projeto. Muito obrigado por me ensinar, pelo respeito e pela compreensão nos momentos mais difíceis.

Por fim, e com certeza a parte mais importante aqui na Terra é a minha família, minha base e quem mais sofre nesse momento e também com quem posso compartilhar os momentos alegres e não tão alegres, entretanto, posso hoje dizer que esse é um dos mais marcantes da minha vida. Laureane, Elisa e Marcos, foram momentos de ausência os quais não voltam, então só posso pedir desculpas e agradecer pela compreensão.

Minha esposa Laureane, você é muito paciente, é a minha maior incentivadora e fica mais feliz com as conquistas da família, você é a pedra fundamental da nossa família, obrigado pelo “sim” lá em 2008 e grato por ainda me suportar depois de tantos anos de convivência.

Aos nossos filhos Elisa e Marcos, por vocês eu vivo e morro, às vezes o pai não consegue participar das atividades de vocês por força do trabalho e eu ainda arrumo um curso igual esse que toma mais tempo ainda. Me desculpem por essas demandas do papai e grato pela compreensão e pela participação nos meus eventos, como nos congressos e artigos que pude fazer durante essa formação.

Sei que tiveram muitas outras pessoas incentivadora nessa trajetória, mas vou parar por aqui, saibam que agradeço do fundo do coração a todos e peço que a vida lhes retribua em dobro.

Desta forma, só tenho que agradecer a maravilha da vida, o caminho não é fácil mas se não tivermos medo, a recompensa é gratificante, pode aparentar que as coisas estejam dando errado, entretanto a própria vida na hora certa vai te mostrar que havia planos melhores para a gente.

RESUMO

O estudo tem a proposta de analisar a execução orçamentária e financeiro do Exército Brasileiro no período de 2014 a 2023, a fim de identificar o fenômeno do “orçamento paralelo” na gestão dos restos a pagar deste órgão. A dissertação passa por uma revisão bibliográfica e documental, tendo um aspecto descritivo e exploratório, por meio de uma abordagem qualitativa e quantitativa. É realizada uma comparação dos restos a pagar da União como a do Exército, que indicou uma trajetória similar nos seus estoques. Foi utilizado ainda a estatística descritiva e econométrica para constatar a ocorrência de inscrições em restos a pagar dando características plurianuais ao orçamento que podem ser associadas ao fenômeno do “orçamento paralelo”, entretanto, não significa que haja alguma irregularidade, dado os dispositivos legais que circundam a gestão dos restos a pagar, os quais prolongam a despesa pública para além do próprio exercício de autorização. Os resultados demonstram a existência do “orçamento paralelo” no Exército, de forma a interferir na gestão financeira do órgão, entretanto, cabe destacar que sendo bem utilizado, passa a ser uma excelente ferramenta gerencial para o gestor. A pesquisa se baseou nos pressupostos básicos da Teoria Institucional, na parte referente a Nova Sociologia Institucional, na qual pode-se identificar o isomorfismo coercitivo na Instituição - Restos a Pagar.

Palavras-chave: Restos a Pagar; Anualidade; Plurianualidade; Isomorfismo Coercitivo.

ABSTRACT

The study aims to analyze the budgetary and financial execution of the Brazilian Army from 2014 to 2023, in order to identify the phenomenon of the “parallel budget” in the management of the outstanding payments of this agency. The dissertation involves a bibliographic and documentary review, having a descriptive and exploratory aspect, through a qualitative and quantitative approach. A comparison is made between the outstanding payments of the Union and that of the Army, which indicated a similar trajectory in their stocks. Descriptive and econometric statistics were also used to verify the occurrence of registrations in outstanding payments, giving multi-year characteristics to the budget that can be associated with the phenomenon of the “parallel budget”. However, this does not mean that there is any irregularity, given the legal provisions that surround the management of outstanding payments, which extend public expenditure beyond the authorization exercise itself. The results demonstrate the existence of a “parallel budget” in the Army, which interferes with the financial management of the agency. However, it is worth noting that, if used correctly, it becomes an excellent management tool for the manager. The research was based on the basic assumptions of Institutional Theory, in the part related to New Institutional Sociology, in which coercive isomorphism in the Institution can be identified - Balances to Pay.

Keywords: Outstanding Payments; Annuality; Multiannuality; Coercive Isomorphism.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Diretrizes da Proposta do Orçamento Público	31
Tabela 2-	Princípios Orçamentários norteadores do Orçamento Público	34
Tabela 3-	Grupos de Natureza da Despesa	36
Tabela 4-	Fator de Risco do Exército Brasileiro	53
Tabela 5 -	Resumo da revisão de trabalhos	53
Tabela 6 -	Achados importantes	55
Tabela 7 -	Variáveis utilizadas para gerar os resultados da estatística descritiva e econométrica	60
Tabela 8 -	Comparativo União e Exército Brasileiro da evolução dos seus Restos a Pagar	70
Tabela 9 -	Visão inicial do orçamento disponibilizado ao Exército Brasileiro em R\$ Bilhões	71
Tabela 10 -	Percentual das Despesas Empenhadas e o Orçamento do Exército Brasileiro das Unidades Orçamentárias Cmdo Ex e F Ex, em R\$ Bilhões	73
Tabela 11 -	Despesas empenhadas do Exército por Grupo de Natureza da Despesa – em Bilhões e porcentagem	74
Tabela 12 -	Despesas Empenhadas com porcentagem paga pelo Exército Brasileiro e por Grupo de Natureza da Despesa – em R\$ bilhões e porcentagem	75
Tabela 13 -	Estatística descritiva das Despesas Pagas	76
Tabela 14 -	Restos a Pagar do Exército Brasileiro por Grupo de Natureza da Despesa – em R\$ milhões	77
Tabela 15 -	Estoque de Restos a Pagar e a porcentagem em cada ano de emissão do empenho que gerou o estoque	79
Tabela 16 -	Valores e percentuais do Estoque de RP e a emissão de empenhos referentes ao último quadrimestre - em R\$ bilhões e porcentagem	81
Tabela 17 -	Relação com Valor Nominal dos Restos a Pagar- em R\$ milhões e porcentagem	81
Tabela 18 -	Cancelamento de RP dos empenhos referentes ao último quadrimestre- em R\$ milhões e porcentagem	82
Tabela 19 -	Momentos que o contingenciamento do Governo Federal diminui o Orçamento Inicial do Exército Brasileiro	83
Tabela 20 -	Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro- em R\$ Bilhões	84

Tabela 21 - Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro – Outras Despesas Correntes e Investimentos- em R\$ bilhões	84
Tabela 22 - Execução orçamentária do Exército Brasileiro - Orçamento versus Empenhos - em R\$ bilhões e porcentagem	85
Tabela 23 - Execução orçamentária do Exército Brasileiro – Despesas Liquidadas e Inscritas em Restos a Pagar não Processados	86
Tabela 24 - Execução financeira do Exército Brasileiro – Pagamento de despesas empenhadas e saldos de RP pagos – GND 3 e 4	86
Tabela 25 - Resultado por variáveis da regressão em dados em painel – efeitos fixos com erro robusto para a variável dependente: Despesa Paga	88

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução dos Restos a Pagar da União em valores nominais	67
Figura 2 – Evolução dos Restos a Pagar da União em valores atualizados pelo IPCA	68
Figura 3 – Trajetória dos estoques de Restos a Pagar da União percentualmente ao orçamento do ano	69
Figura 4 – Restos a Pagar do Exército Brasileiro de 2014 a 2023	70
Figura 5 – Desdobramento dos Restos a Pagar com base nas informações do SIAFI	79

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição da República Federativa do Brasil
Cmdo Ex	Comando do Exército
Dec.	Decreto
DE	Diretriz Especial
DP	Desvio Padrão
EB	Exército Brasileiro
F Ex	Fundo do Exército
FMI	Fundo Monetário Internacional
GND	Grupo de Natureza da Despesa
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MD	Ministério da Defesa
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NEI	Nova Economia Institucional
NSI	Nova Sociologia Institucional
OM	Organização Militar
PCA/EB	Prestação de Contas Anual do Exército Brasileiro
PPA	Plano Plurianual
RARP	Relatórios de Avaliação dos Restos a Pagar
RP	Restos a Pagar
RGCE	Relatório de Gestão do Comando do Exército
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TG	Tesouro Gerencial
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

UG	Unidade Gestora
UO	Unidade Orçamentária
VEI	Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1 Problema de Pesquisa	19
1.2 Objetivo Geral	19
1.3 Objetivos Específicos	19
1.4 Justificativa de Pesquisa	19
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 Teoria Institucional	22
2.1.1 Instituição	24
2.1.2 Legitimidade	25
2.1.3 Institucionalização	26
2.1.4 Agência	27
2.1.5 Nova Sociologia Institucional	27
2.2 Processo Orçamentário Brasileiro	30
2.2.1 Princípios do Orçamento Público	33
2.2.2 Despesa Pública	34
2.2.3 Grupo de Natureza da Despesa	35
2.3 Restos a Pagar	36
2.3.1 Restos a Pagar Processados	42
2.3.2 Restos a Pagar Não Processados	42
2.3.3 Restos a Pagar Bloqueados	43
2.3.4 Restos a Pagar Cancelados	44
2.4 Orçamento Paralelo	45
2.5 Contingenciamento	47
2.6 Exército Brasileiro	49
2.7 Revisão de Trabalhos Empíricos	52
2.8 Achados da execução orçamentária e financeira de outros órgãos	54
3. METODOLOGIA	55

3.1 Coleta de dados	57
3.2 Análise de dados	58
3.3 Análise das variáveis	59
3.3.1 Gestão de Restos a Pagar da União e comparativo com o Exército	60
3.3.2 Orçamento do Exército Brasileiro e seu Resto a Pagar	61
3.3.3 Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro	61
3.3.3.1 Execução orçamentária do Exército Brasileiro	61
3.3.3.2 Execução financeira do Exército Brasileiro	62
3.4 Limitações	64
4. DADOS E RESULTADOS	66
4.1 Exposição da Gestão de Restos a Pagar da União e comparação com a do Exército Brasileiro	66
4.2 Análise do orçamento do Exército Brasileiro para o período de 2014 a 2023	71
4.2.1 Visão do Orçamento do Exército Brasileiro	71
4.2.2 Estoque de Restos a Pagar do Exército Brasileiro	77
4.3 Execução Orçamentária e Financeira do Exército Brasileiro frente a um possível orçamento paralelo	81
4.3.1 Execução orçamentária do Exército	83
4.3.2 Execução financeira do Exército	85
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
REFERÊNCIAS	93
APÊNDICES	103
Apêndice A	103
Apêndice B	103
Apêndice C	104
Apêndice D	105
Apêndice E	105

1. INTRODUÇÃO

O Orçamento Público é a ferramenta de gestão pública que contém a receita e despesa discriminadas, evidenciando a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, mediante uma Lei que para ser aprovada deverá obedecer aos princípios da unidade, universalidade e anualidade (Lei n. 4.320, 1964).

Por esses princípios os orçamentos do governo deverão estar em um único diploma legal, conter todas as receitas e despesas além de ter a duração de um exercício financeiro, o qual coincide com o calendário civil.

Pela contabilidade pública é possível acompanhar a execução orçamentária de forma que esteja em consonância com as normas que a afetam e especialmente em relação a Lei Orçamentária Anual (LOA) aprovada para determinado exercício fiscal, segundo Niyama e Silva (2021).

A peça orçamentária é elaborada anualmente, com aprovação do poder legislativo e ficando disponível à sociedade, a qual tem a incumbência de fiscalizar a gestão dos entes públicos de forma direta ou indiretamente por algum representante, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2023).

Niyama e Silva (2021) enfatizam a figura do cidadão como o “usuário final da contabilidade pública” e quem deveria ter maior preocupação e mais possibilidade de acesso às informações produzidas a fim de atendê-los em seus anseios, os autores destacam ainda que nos últimos anos o acesso às informações tem melhorado graças a legislações que caminham no sentido de facilitar o acompanhamento da gestão pública.

Seguindo a linha de controle do orçamento, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem papel fundamental, por ser o órgão de controle externo do Governo Federal que o ajuda tecnicamente nessa função.

Qualquer cidadão tem a liberdade de procurar um Tribunal de Contas e fazer uma denúncia, caso tenha identificado algum descumprimento da Lei Complementar (LC) nº 101, de 4 de maio de 2000, que aborda a responsabilidade na gestão fiscal das finanças públicas, (Lei n 101, 2000).

Dentre os princípios do orçamento citados até aqui, tem-se o da anualidade, ou seja, a peça orçamentária é válida por um ano e o seu exercício financeiro irá coincidir com o ano civil (Lei n. 4.320, 1964), contudo, a administração pública brasileira tende a não conseguir executá-lo completamente durante o seu respectivo exercício, no tocante às suas despesas públicas.

Diante dessa situação, quando um ente público deixa despesas do respectivo exercício sem o efetivo pagamento, faz surgir a figura dos Restos a Pagar (RP), situação verificada no estudo de Andrade e Cavalcante (2022), no qual reafirmam que RP são despesas que extrapolam o seu período previsto de execução, pois em cada LOA tem-se a previsão de Receitas e a fixação das Despesas.

Santos, Costa e Silva (2021), corroboram da anualidade orçamentária, pois é imprescindível que seja estabelecido um período determinado para planejamento e autorização de receitas e despesas dos orçamentos públicos, a fim de termos mais possibilidade de controle.

Porém, este prazo fixo da vigência orçamentária acarreta em problemas e distorções na medida em que a atividade financeira do setor público apresenta peculiaridades que tornam impossível que a execução de despesa pública complete todas as suas fases no mesmo exercício a qual foi orçada, ocasionando as inscrições em RP, que acabam se tornando uma possibilidade de ferramenta gerencial para que o gestor possa continuar com sua execução orçamentária e financeira de um determinado exercício, para outros posteriores.

Um exemplo claro é a sistemática das despesas de obras e serviços que tem característica plurianual, ou seja, são investimentos com longo prazo de maturação que apresentaram maior estoque RP inscritos em 2020, (STN, 2022).

Nesta seara, Aquino e Azevedo (2017), apontam a perda do princípio da anualidade como um dos efeitos colaterais da atual regulação, porque a despesa fixada para determinado ano está extrapolando o seu exercício financeiro.

Portanto, o tema é uma realidade para a contabilidade pública e que irá acontecer todo final de exercício financeiro e se prolongará por exercícios subsequentes enquanto estiver previsto em legislação os RP da maneira que são geridos.

Neste sentido Nonaka (2019) explica que os RP são ferramentas que possibilitam a transferência de despesas do seu exercício que não foram completamente finalizadas para exercícios posteriores.

Nonaka (2019) afirma que a literatura carece de estudos relacionados à eficiência da utilização dos RP, sobretudo dos Restos a Pagar não Processados (RPNP), tendo em vista que os RP se dividem em duas classificações, os RPNP e os Restos a Pagar Processados (RPP), ou seja, os empenhos que não foram liquidados e os que já foram liquidados, respectivamente, entretanto ambos não foram pagos no próprio exercício.

O governo federal pode em até determinado ponto se utilizar da inscrição em RP para alcançar resultados superavitários, pois o regime contábil misto que norteia a contabilidade

pública nacional permite tal manobra a facilitar o atingimento de metas legais, explicam Augustinho, Oliveira e Lima (2013).

Outro problema que envolve a inscrição de RP é o fato de poder prejudicar o orçamento do ano subsequente em virtude de despesas de anos anteriores, conforme apontado por Pinheiro, Hollanda, Freitas e Ferreira, (2020), pois são compromissos já assumidos que dependendo da arrecadação do governo, poderá limitar o orçamento corrente.

Tal entendimento é corroborado por Santos, Costa e Silva (2021) ao acrescentarem que a inscrição em RP tem apresentado crescimento, formando um novo período contábil derivado de execução orçamentária de exercício já encerrado.

Aquino e Azevedo (2017) acrescentam que as duas formas de restos a pagar têm problemas, contudo os não processados têm maior peculiaridade porque não circulam no orçamento regular, configurando um “orçamento paralelo”.

A inscrição de RP pode ser comparada a uma gestão “*use it or lose it*” (UILI), ou seja, “use ou perca”, nesta gestão, para não devolverem seus recursos ao final do ano fiscal os gestores acabam gastando de qualquer forma parte do seu orçamento, segundo Khalil, Kim *and* Lawarree (2019).

Mesmo com a gama de legislação que norteia a Administração Pública, percebe-se um aumento desse “orçamento paralelo”, Santos, Costa e Silva, (2021), acrescentam que o legislador impôs diversas limitações para as inscrições em RP, no intuito de evitar abusos e descontrole das contas públicas.

Foi identificado ainda que no período de 2009 a 2015 houve uma evolução de inscrição em RP no âmbito do governo federal, seguida de uma intervenção do Tribunal de Contas da União (TCU) em 2015 com objetivo de frear tal crescimento, Tribunal de Contas da União (TCU) (2015). Em 2021 o TCU emitiu novo acórdão entendendo que as medidas tinham surtido os efeitos desejados, (TCU, 2021), contudo será apresentado estudos que demonstram que a evolução de inscrição em RP persiste em determinadas situações.

Santos, Costa e Silva, (2021), também identificaram no seu estudo evolução nas inscrições de RP, no período analisado de 2004 a 2020 no Estado de Alagoas, pois houveram muitas oscilações no período, contudo na média total houve uma evolução no total de restos a pagar.

Nesta seara, a inscrição de despesas em Restos a Pagar é considerada por alguns autores como um “Orçamento Paralelo”, apesar do termo não ter uma definição específica, é entendido segundo Andrade e Cavalcante (2022), como o acúmulo de inscrição de RP ano a ano, que compromete a execução orçamentária e financeira dos anos posteriores.

O Exército Brasileiro (EB) é uma instituição nacional que faz parte da Administração Pública, sendo integrante do Poder Executivo, estando sob a autoridade do Presidente da República conforme Constituição da República Federativa do Brasil (CF) (Constituição, 1988), logo estará dentro do Orçamento Público da União e sendo regido pelas mesmas regras, as quais podem levá-lo a realizar inscrições em RP devido a necessidade do Estado cumprir metas fiscais, além da própria execução da despesa que podem ensejar em inscrições.

O orçamento do EB é abarcado no Ministério da Defesa (MD) juntamente com a Marinha e a Aeronáutica, porém a elaboração do orçamento ocorre individualmente em cada Força em conjunto com o MD, obedecendo o que prioriza a Estratégia Nacional de Defesa conforme Lei Complementar (LC) n° 97 (Lei n. 97, 1999).

O EB está presente em todos os estados do território nacional e no Distrito Federal, nos mais diversos municípios do país, desde grandes capitais como São Paulo e Rio de Janeiro com também em cidades de fronteira com países vizinhos da América do Sul, Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) (CCIEEx, 2022).

As Organizações Militares (OM) exercem funções distintas além da formação e especialização de militares, como por exemplo as Organizações Militares de Saúde que são responsáveis em prestar apoio na área de saúde, (CCIEEx, 2022).

Neste contexto, surgem dúvidas se existe o fenômeno do “orçamento paralelo” na gestão orçamentária e financeira do Exército Brasileiro, tendo em vista ser um órgão que compõe a Administração Pública Federal, ou seja, poderá apresentar as mesmas características até aqui desenvolvidas, como uma evolução das inscrições de RP no decorrer dos anos e um comprometimento na gestão orçamentária e financeira do órgão.

Essas dúvidas poderão ser minimizadas com mais estudos sobre o tema, monitoramento dos órgãos de controle, além de controles internos e boa gestão dos responsáveis por RP, os quais poderão a partir deste estudo proposto, terem mais uma fonte de apoio para suas análises futuras.

Como apoio para o desenvolvimento do estudo, será utilizado a Teoria Institucional a fim de entender se a gestão das OM apresenta pressupostos relacionados a teoria em questão, a partir de um isomorfismo, que segundo Oliveira, Bruni e Filho (2010) é caracterizado por alguma homogeneidade em sua estrutura, o que poderia ser verificado na gestão de RP pelas OM do EB.

Destarte, o assunto está diretamente relacionado com a linha de pesquisa Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade podendo ser abordado no Mestrado da Universidade de Brasília, pois, desenvolver esse tema permitirá extrair novos

conhecimentos e maior interação entre a academia e a Defesa Nacional, neste caso o Exército Brasileiro.

1.1 Problema de Pesquisa

Desta forma, esta dissertação tem o objetivo de responder o seguinte problema de pesquisa: Será que o fenômeno do “Orçamento Paralelo” está presente na gestão orçamentária e financeira do Exército Brasileiro no período de 2014 a 2023 de forma que possa ter prejudicado a sua gestão?

1.2 Objetivo Geral

Investigar a gestão de restos a pagar no Exército Brasileiro no período de 2014 a 2023, identificando a ocorrência do fenômeno de “orçamento paralelo” ou não.

1.3 Objetivos Específicos

A presente investigação pretende alcançar o objetivo geral, por intermédio dos seguintes objetivos específicos:

- Examinar os dados do Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar da Secretaria do Tesouro Nacional que envolvem os Restos a Pagar da União e comparar com os do Exército Brasileiro.
- Analisar os dados do orçamento do Exército Brasileiro, em especial seus Restos a Pagar
- Verificar execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro no período temporal de 2014 a 2023 e os possíveis reflexos do “orçamento paralelo”.

1.4 Justificativa de Pesquisa

A justificativa da pesquisa reside na busca de compreender melhor a gestão das Organizações Militares do Exército no que diz respeito aos restos a pagar e sua execução orçamentária e financeira, tendo em vista os impactos contábeis que os mesmos geram na informação contábil, como por exemplo, na transparência e os cancelamentos que possam ocorrer, os quais podem significar serviços ou bens que não serão entregues à sociedade após uma expectativa criada com o empenho inicial da despesa pública, além de poder gerar nova

demanda futura que representaria um novo custo a sociedade para realizar uma nova contratação.

A importância do estudo reside no montante do orçamento executado que o EB detém, o qual foi em torno de 55 bilhões só para o ano de 2023 em relação às suas despesas empenhadas, (CCIEEx, 2022), logo, uma gestão eficaz favorece a utilização dos recursos públicos da melhor forma possível, aumentando a credibilidade e transparência do orçamento segundo Aquino e Azevedo (2017).

Transparência que é uma demanda que vem crescendo na sociedade, apesar de serem poucos os cidadãos que tem interesse pelo orçamento público que historicamente remonta a Carta Magna do Rei João Sem Terra de 1.215, na qual já se previa a impossibilidade do uso de recursos públicos sem autorização pelos representantes eleitos pela população, explica Afonso (2016).

Já a credibilidade pode ser perdida à medida que o bem público não é entregue, pois a regra de ouro da política segundo Almeida (2010) é que o bem público que a sociedade espera deva ser entregue e a prestação de contas apresentada sem hesitações.

O presente estudo pretende contribuir seguindo a mesma linha proposta por Santana (2022) em aproximar a temática da Defesa Nacional com a academia brasileira/sociedade e reforçando a ideia de Almeida (2010) de evitar efeitos nocivos entre a comunidade acadêmica e o tema pelo distanciamento das duas partes.

Destarte, é uma oportunidade de verificar se o Exército utiliza os Restos a Pagar como um tipo de “orçamento paralelo”, similar ao estudo realizado por Andrade e Cavalcante (2022) no Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

Visto também que a maioria da literatura aborda a vertente dos municípios e os que envolvem outros órgãos pode ser uma informação distinta, pois a forma como o gestor responsável (ordenador de despesa) chega ao poder tende a ser diferente em órgãos distintos que vão depender da legislação própria e em municípios nos quais temos o sistema eleitoral para indicar os governantes.

Além de o estudo poder produzir novos conhecimentos da gestão de restos a pagar a partir da análise de um órgão da Administração Pública, de forma similar ao trabalho de Andrade e Cavalcante (2022).

Neste contexto, aprofundar na execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro a partir da gestão de restos a pagar das suas Organizações Militares que estão espalhadas no território nacional tem grande potencial de trazer novos conhecimentos à sociedade.

Ademais, é um tema em constante atualização, visto as legislações que o abordam e de grande relevância na Administração Pública, de forma a contribuir com o seu arcabouço teórico no tocante ao orçamento público, segundo Vasconcelos (2018). Haja vista que a gestão de restos a pagar é muito influenciada pela legislação, de forma a prolongar ou a limitar o seu prazo de execução.

A partir da Nova Teoria Institucional, pretende-se verificar aspectos de isomorfismo no tocante à Execução Orçamentária e Financeira nas OM do EB, as quais tendem a apresentar características coercitivas.

Em relação à linha 2 do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/Unb) - Impactos da Contabilidade no Setor Público nas Organizações e na Sociedade, esta pesquisa irá contribuir com uma análise e avaliação mais profunda em uma instituição federal do setor público brasileiro, o EB.

Sendo pertinente e relevante para o campo da Ciência Contábil, pois auxiliará no entendimento da gestão do EB perante à sociedade.

Desse modo, para responder o problema de pesquisa em loco, o estudo está dividido na presente introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise e resultado e finalizando com as considerações finais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão apresentados parte dos aspectos conceituais da Teoria que dará a robustez necessária para o tema em estudo e a partir do problema proposto. Para Prodanov e Freitas (2013) é necessário buscar bibliografias particulares para cada área que será abordada, para poder gerar um conhecimento científico, passando também pela metodologia empregada no trabalho.

2.1 Teoria Institucional

É necessário então entender como as organizações funcionam, desta forma, segundo Araújo, *et al* (2019) a Teoria Institucional tem aumentado sua relevância nos estudos organizacionais, possibilitando a compreensão de padrões contidos nas organizações e nas suas diversidades.

No início, os estudos procuravam destacar de que maneira e o motivo para que o processo de mudança estrutural na organização acontecesse se a explicação não aponta simplesmente para a eficiência como motivação, identifica Marques (2012).

A Teoria Institucional ressalta as influências culturais na tomada de decisões e nas estruturas formais, ao contrário de teorias mais tradicionais, existe uma afirmação que as organizações, e os indivíduos que as povoam, estão envoltos numa teia de valores, normas, regras, crenças e suposições as quais são entendidas como as corretas, explicam Barley *and* Tolbert (1997).

Desta forma, os elementos culturais definem a forma como o mundo é e deveria ser, pois são esses elementos que fornecem modelos de organização, pormenorizando como uma organização deverá proceder em seu ambiente, segundo Barley *and* Tolbert (1997).

Nas palavras de Scott (2016) a abordagem institucional enfatiza as forças culturais, cognitivas e normativas e que os aspectos simbólicos são contrários aos aspectos materiais.

E este estudo seguirá o seu desenvolvimento, a partir das três vertentes destacadas por Hoque (2018), tendo em vista a multiplicidade de teorias que englobam o institucionalismo, portanto o estudo circundará pela Velha Economia Institucional (VEI), Nova Economia Institucional (NEI) e Nova Sociologia Institucional, para se chegar aos principais conceitos da teoria e direcionar a vertente a ser utilizada.

Como se percebe, esta Teoria é composta de vários grupos teóricos que podem ser verificados em três vertentes, a VEI, a NEI e a NSI, segundo Vailatti, Rosa e Vicente (2017), corroborando com o entendimento de Hoque.

A VEI historicamente tem mais de 100 anos e teve seus primeiros trabalhos explorando instituições na sociedade, ou macroeconomia, além de defini-la como uma forma de pensar ou agir de forma permanente e prevalecendo os hábitos ou os costumes de uma coletividade, explica Veblen (1932) *apud* Hoque (2018).

Powell *and* Bromley (2015) apontam os estudiosos Selznick, Zald e Clark como expoentes nessa vertente, os quais exploraram a auto-sustentabilidade adquirida pelas organizações por intermédio de suas políticas e rotinas.

Segundo Selznick (1957) *apud* Powell *and* Bromley (2015) a institucionalização é um processo onde as práticas se tornam infundidas com valor acima dos requisitos técnicos da tarefa em pauta.

Já a NEI surge num contexto de várias teorias que não tinham um paradigma uniforme, sendo então agrupadas no mesmo guarda-chuva da nova economia institucional, tendo ainda uma crença entre economistas de que as instituições deveriam ser estudadas dentro da economia neoclássica, aponta Williamson (1985) *apud* Hoque (2018).

Para Powell *and* Bromley (2015) o novo institucionalismo muda o foco para o ambiente externo, verificando como ele constrói socialmente as organizações e proporciona modelos para suas estruturas e políticas formais, além de aumentar a legitimidade da organização.

“O novo institucionalismo na teoria organizacional e na sociologia compreendem uma rejeição dos modelos de atores racionais, um interesse nas instituições como variáveis independentes, uma virada em direção a explicações cognitivas e culturais, e um interesse em propriedades de unidades de análise supraindividuais que não podem ser reduzidas a agregações ou consequências diretas de atributos ou motivos dos indivíduos”. (DiMaggio *and* Powell (1991) *apud* Powell *and* Bromley (2015), tradução nossa).

Enquanto que a NSI é uma vertente da Nova Teoria Institucional que procura compreender logicamente como as estruturas são definidas nas organizações, explica Marques (2012).

Barcellos (2018) expõe que um ambiente institucional tem algumas particularidades como a confecção de normas e exigências que as organizações precisam aceitar para lograr apoio e legitimidade.

Nesta seara, procura-se definir conceitos relevantes sobre a teoria como Instituição, Legitimidade e Institucionalização, citado por Marques (2012), por entender que explicam melhor como uma organização funciona.

Serão discutidos outros tópicos da teoria como também tratar mais profundamente sobre a NSI.

2.1.1 Instituição

Pode-se afirmar que conceituar instituição está no ponto central da institucionalização organizacional segundo Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2019), os autores diferenciam ainda prática cultural de uma instituição, citando como exemplo o Estado e a Igreja como instituições e estudos sobre pobreza e gênero como práticas institucionais.

Barcelos (2012) define instituições como “as restrições humanamente concebidas para estruturar as relações políticas, econômicas e sociais”. O autor revela que a mudança institucional teve trabalhos destacados numa primeira geração por volta do século passado, com estudos que se utilizavam da estática comparativa, logo as variações institucionais passam a ser uma variável exógena para explicar os resultados fiscais de um país, explica Barcelos (2012).

Uma Instituição é também entendida como um fruto que nasce naturalmente do equilíbrio das pressões sociais na tentativa de adaptação dessas pressões, segundo Araújo, Flores, Santos e Cabral (2019).

North (1993) *apud* Hoque (2018) definiu as Instituições pela teoria NEI ao dizer que as Instituições são compostas de regras, normas de comportamento e a forma com elas são aplicadas, numa economia que determina o tipo de atividade intencional a ser incorporada nas organizações que virão a existir.

Nesse sentido Baremlitt (1992) explica que a Instituição não precisa ter uma formalização escrita como leis, normas e pautas, os códigos que são transmitidos verbalmente podem ter essa configuração sem nenhum documento. O autor acrescenta que uma organização é a materialização de uma Instituição, pois as organizações dão vida as Instituições e sem as mesmas, as organizações não teriam sentido.

Na abordagem NEI entende-se que a existência de uma Instituição está condicionada aos custos envolvidos na sua criação e manutenção, portanto, uma literatura ligada a minimização de custos e maior eficiência, segundo Hoque (2018).

Em relação a NSI, a minimização de custos não é o objetivo principal, logo, são os fatores externos que moldam em grande parte a estrutura e os procedimentos organizacionais, explica Hoque (2018).

Serão as regras, procedimentos, mitos e / ou normas externas que irão definir as Instituições que Scott (1995) *apud* Hoque (2018) explica que elas consistem em cognições,

normativos, estruturas reguladoras e atividades que possibilitam estabilidade e significado para o comportamento.

A partir da explicação dessas três vertentes da Teoria Institucional, optou-se em aprofundar na NSI como base para a presente dissertação, a fim de identificar se a gestão das OM estão seguindo um certo padrão no tocante à execução orçamentária e financeira, pois segundo Hoque (2018), existe um movimento que impera na sociedade, forçando as organizações a se tornarem semelhantes na busca de legitimidade.

2.1.2 Legitimidade

Nota-se ainda que as Organizações estão em busca de “Legitimidade”, a qual a teoria procura explicar como se deu tal busca, tendo em vista que o objetivo principal da institucionalização é a “Legitimidade”, explicam Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2019).

Para Garruthers (1995) a legitimidade é a maior preocupação no processo de mudança na estrutura organizacional, sendo ainda cultural e político, o autor complementa ao entender que procedimentos, regras e estruturas importadas do ambiente externo, ampliam, por conseguinte a legitimidade externa.

De acordo com Suchman (1995) *apud* Russo (2015), “legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas, ou apropriadas, com algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições”, Russo (2015) explica que são três pilares diferentes (regulativo, normativo e cognitivo) que proverão a base da legitimidade e afirma que as organizações necessitam dessa legitimidade, que pode ser entendida como a necessidade de obterem “aceitabilidade social e credibilidade”.

O regulatório tem associação com a conformidade das regras, enquanto o pilar das normas é associado profundamente à base moral a fim de aferir a legitimidade e já o pilar cultural-cognitivo adota um quadro comumente referência para abordar a legitimidade, nas palavras de Russo (2015).

Scott (2010) *apud* Alves, Castro e Souto (2014) também reconhecem a legitimação como o foco principal da institucionalização e sobre os três pilares institucionais, o regulativo ligado às exigências legais, o normativo que se baseia nas normas de comportamento padrão desde que reconhecidas como tal e o cognitivo onde a tem-se um padrão habitualmente referenciado.

Numa visão institucional “a legitimidade não é uma commodity que possa ser adquirida ou trocada, mas uma condição que reflete a consonância percebida com regras e leis relevantes, suporte normativo, ou alinhamento com frameworks cultural-cognitivos”, (Russo, 2015).

As organizações que conseguem operar num determinado contexto cultural obtêm mais legitimidade ao reproduzirem de modo simbólico uma racionalidade que é privilegiada pela sociedade ocidental moderna, de acordo com Garruthers (1995). O autor afirma também que ter êxito na legitimidade é uma estratégia bastante eficaz para a sobrevivência.

Marques (2012) é tácita ao afirmar a não presunção de eficiência relacionada a situação econômica ou a de potencializar a utilidade, em relação a legitimidade, entretanto opera como uma espécie de racionalidade compatível ao que determinada sociedade aceita, de forma a apresentar o sentido naquele contexto.

2.1.3 Institucionalização

Nas palavras de Berger e Luckmann (1967) *apud* Marques (2012), institucionalização é um processo por meio do qual as instituições são socialmente formadas, sendo tipificações mútuas de ações que se tornaram habituais por tipos de atores, ou seja, tipificações são criadas.

A construção social das instituições é uma formação que envolve fases distintas, ou seja, o processo denominado de institucionalização, explica Marques (2012). De acordo com Berger e Luckmann (1967) *apud* Marques (2012) esse processo tem três fases, “a externalização, a objetivação e a internalização”, e é justamente nessa última fase o momento que a tipificação já está sedimentada na sociedade, assim dizendo, institucionalizada.

Na mesma linha de pensamento acerca do processo de institucionalização estão Tolbert e Zucker (1998), nomeando as três fases em habituação, objetivação e sedimentação.

Habituação é a evolução dos padrões de comportamento a fim de solucionar problemas e a associação destes comportamentos a estímulos particulares, já a objetivação é a evolução de significados comuns socialmente compartilhados inerentes a esses comportamentos, na visão de Tolbert e Zucker (1998), além disso, os autores indicam que essas duas fases são sequenciais e correspondem a formação inicial das instituições.

Cabe ressaltar que uma ação se torna um hábito quando um ator ou um grupo absorve comportamentos que progrediram empiricamente para resolução de problemas rotineiros, explicam Tolbert e Zucker (1998).

A institucionalização total acontece na sedimentação, na qual o processo está apoiado na continuidade da estrutura e principalmente na sobrevivência, por intermédio dos membros da organização, segundo Alves, Castro e Souto (2014).

Entendimento corroborado por Tolbert e Zucker (1998) e acrescentam como característica da sedimentação a “propagação, virtualmente completa, de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo”.

2.1.4 Agência

Para Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2019) “Agência é entendida como a capacidade de alguém fazer algum efeito”, os autores acrescentam que não se trata apenas da intenção de um indivíduo poder realizar coisas, entretanto, primeiramente ter habilidade em realizar tais coisas, ou seja, ter poder.

Pensamento que se alinha a Giddens (1984) *apud* Silva, Fonseca e Crubellate (2005), no qual agência é associada à intencionalidade, entretanto, ressalta a relevância da intenção, mas que também não revela a capacidade de agência, ou seja, a agência não significa apenas a intenção que os indivíduos têm para realizar algo, mas em sua habilidade em realizá-la primeiramente, o que demanda poder.

Agência denota competência, intencionalidade e calculabilidade, (Selznick, 1992 *apud* Silva, Fonseca e Crubellate, 2005), ou seja, o agente atua com propósito.

2.1.5 Nova Sociologia Institucional

A NSI explica as instituições a partir do processo que instituições externas penetram nas estruturas e procedimentos internos que são intitulados de “isomorfismo” segundo DiMaggio *and* Powell (1983).

As crenças, normas e tradições serão influenciadas pelo ambiente institucional que também interfere no relacionamento entre as organizações, pois o ambiente é caracterizado pela confecção de regras, símbolos, práticas, crenças e normativos dos quais as organizações e os indivíduos irão se conformar a fim de obter legitimidade, explica Matias-Pereira (2021).

Para Vailatti, Rosa e Vicente (2017) o isomorfismo é o principal conceito da NSI dentro da Contabilidade Gerencial, sendo a NSI uma abordagem que analisa as organizações.

O isomorfismo se difere em dois componentes, o isomorfismo competitivo no qual procura-se entender como as forças competitivas levaram as organizações a adotarem custos menores e estruturas eficientes e práticas, segundo Hoque (2018).

O segundo componente é o isomorfismo institucional, o qual se subdivide em três categorias, apontam Di Maggio *and* Powell (1983), Isomorfismo Coercitivo, Isomorfismo Mimético e Isomorfismo Normativo. Segundo os autores estes são os três mecanismos de mudança institucional isomórfica, no qual o coercitivo decorre da influência política e o problema da legitimidade; o mimético resulta de respostas padrão às dúvidas; e o normativo sendo associado à profissionalização, entretanto os três tipos nem sempre são empiricamente distintos, nas palavras de Di Maggio *and* Powell (1983).

a) Isomorfismo Coercitivo – os fatores externos como a política governamental, regulamentação e expectativas culturais da sociedade, exercem grande forças nas organizações que as levam a adoção de estruturas e procedimentos internos específicos, explicam DiMaggio *and* Powell (1983).

Barcellos (2018) acrescenta que fatores coercitivos fornecem supervisão e controle regulatório.

“A dimensão coercitiva está associada às pressões resultantes do contexto externo, que podem ser novas leis, dependência de recursos, ou coação de empresas maiores e mais poderosas” (Russo, 2015).

Matias-Pereira (2021) entende que as pressões podem ser formais e informais, a partir de outras organizações das quais dependem além de expectativas culturais da sociedade onde determinada sociedade funciona, os autores citam o mandato de um governo como uma resposta direta para uma mudança institucional.

Tal contexto de isomorfismo coercitivo acaba por ser um processo genuíno de cópia e replicação, que também é visto no mimético segundo, Powell *and* Bromley (2015).

b) Isomorfismo Mimético – uma determinada organização acaba por imitar tanto as estruturas quanto os procedimentos internos que foram adotados por outra organização que logrou êxito.

É recorrer a soluções habituais, aceitas em situações que envolve um ambiente de incerteza, na visão de Barcellos (2018). Este não aparece por intermédio de uma autoridade coercitiva, a incerteza é a sua mola impulsional na medida que impulsiona para a imitação, pois, no momento que uma organização se depara com situações problemáticas de causas

indefinidas, ou sem o completo entendimento da situação, as organizações tendem a procurar as soluções copiando as outras que deram certo, definem DiMaggio *and* Powell (1983).

A incerteza como impulso para este tipo de isomorfismo é compartilhada por Matias-Pereira (2021), entretanto o autor soma também a força poderosa de imitar outras organizações quando se deparam em um ambiente de incertezas, mal compreendido e com objetivos ambíguos.

c) Isomorfismo Normativo – as estruturas e os procedimentos adotados pela organização serão baseados pelo entendimento de profissionais particulares e dominantes no tema, bem como corpo de profissionais e / ou consultores.

“A dimensão normativa está associada ao entendimento de valores como a concepção do preferido, em conjunto com a construção de padrões comparativos. Tais padrões levam ao entendimento do que é desejável para uma organização, e a percepção de que a organização atua dentro desses padrões visa, em última instância, à busca de legitimidade. Dessa forma, a construção de um sistema de normas, valores e definições atua diretamente no sentido de aumentar a legitimidade das organizações e daqueles envolvidos com elas.” (Russo, 2015).

Para DiMaggio *and* Powell (1983), o isomorfismo normativo sugere comportamentos gerenciais a partir de suposições que indicam ser corretas, não sendo uma escolha estratégica e consciente.

Segundo Barcellos (2018) “os fatores normativos deram origem à influência poderosa das profissões e ao papel da educação”.

Das três categorias de isomorfismo, este estudo entende que o Coercitivo é o que melhor será identificado ao longo do estudo.

Desta forma, espera-se que organizações com configurações semelhantes, sujeitas a demandas que permitam comparação dos procedimentos, mitos e normas que geralmente são entendidos como o certo em uma sociedade, conforme Meyer, Scott *and* Deal (1983) *apud* Hoque (2018).

A verificação do desenvolvimento do padrão institucional é evidenciada ao longo do tempo, pois regulamentos, normas e sistemas cognitivos não surgem de repente, na verdade são desenvolvidos a difusão de estruturas e padrões de atividades comuns ao passar dos anos, aponta Scott (1995) *apud* Hoque (2018).

Configurações semelhantes são justamente o que a maioria das OM do EB deverão apresentar a fim de cumprirem a sua destinação constitucional, que compreende “atividades permanentes de planejamento, organização e articulação, instrução e adestramento,

desenvolvimento de doutrina e pesquisas específicas, inteligência e estruturação das Forças Armadas, de sua logística e mobilização”, (Lei n. 97, 1999).

2.2 Processo Orçamentário Brasileiro

Historicamente é o orçamento inglês o “tronco e modelo das instituições orçamentárias de todos os países civilizados”, (Coelho, 1952). Para fins históricos do desenvolvimento orçamentário, Coelho (1952) destaca ainda a evolução orçamentária francesa, a qual só conseguiu restaurar seu princípio de votar as receitas e despesas orçamentárias, após o período napoleônico e os Estados Unidos que com sua independência da Inglaterra, deu ao seu povo a prerrogativa do direito orçamentário.

O orçamento deverá materializar a vontade política do seu país e quando analisado, ser uma ferramenta efetiva para verificação da efetividade do discurso político incluído na pauta orçamentária, segundo Fernandes (2006).

A definição conceitual de Orçamento Público não é tão simples a partir do fato que segundo Vasconcelos (2018) não há um consenso entre os autores, legisladores e doutrinadores acerca de uma definição única.

Tal fato pode estar relacionado às características distintas que norteiam o Orçamento Público, as quais envolvem aspectos políticos, jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros e administrativos, conforme Silva, Neves, Campos e Vasconcelos (2014); Coelho (1952).

Para Vasconcelos (2018) o orçamento seria um plano de gastos financeiros que engloba as receitas arrecadadas para balancear a aplicação das despesas.

Lima (2022) tem entendimento similar, para a autora o orçamento é um caminho que autoriza a arrecadação e os gastos que a Administração pública deverá seguir, além de ser um instrumento de controle preventivo.

Destaque-se que o orçamento está em constante evolução ao longo do tempo, portanto é praticamente impossível precisar se um orçamento está moderno, pois novas técnicas não irão substituir integralmente outro orçamento, explica Giacomoni (2010).

Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal o poder de legislar de forma concorrente no que se diz da matéria orçamentária e suas alterações, (Constituição, 1988).

Cabe ao Poder Executivo a iniciativa mediante leis estabelecer o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo posteriormente à elaboração de cada um deles, apreciados pelas duas casas do Congresso Nacional, (Constituição, 1998) e Lima (2022).

Vale ressaltar que foi justamente pela Constituição de 1998 que essas três peças foram positivadas em leis específicas, para a elaboração do orçamento público, segundo Augustinho, Oliveira e Lima (2013).

Pela Tabela 1 a seguir, pretende-se apresentar um resumo dessas três peças do orçamento público.

Tabela 1

Diretrizes da Proposta do Orçamento Público

Diretriz Orçamentária	Duração	Função	Prazo de envio ao Congresso Nacional
PPA	4 anos (do 2º mandato de um presidente até o 1º do seu sucessor)	Estabelecer o planejamento de médio prazo do Governo. Nortear a LOA, dispondo das prioridades e metas em cada exercício.	até o dia 31 de agosto
LDO	1 exercício financeiro	Se integra ao PPA por intermédio de programas, ou seja, contém a programação orçamentária.	até o dia 15 de abril
LOA	anual		até o dia 31 de agosto

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do Manual Técnico de Orçamento 2025.

Afonso (2016) acrescenta que o processo do orçamento público foi hierarquizado nessas três leis específicas, sendo o PPA correspondendo ao mandato de governo, a LDO ditando as regras fundamentais para a elaboração da LOA onde consta o orçamento fiscal, o da seguridade social e o de investimento.

O PPA é a lei que ultrapassa o período de um ano, sendo um instrumento plurianual, contudo, não contempla a autorização orçamentária para fins de execução da despesa, segundo Cavalcanti (2018).

A LOA tem o objetivo de materializar o que a LDO estipula como meta e prioridade em cada exercício financeiro. Filho, Melo, Resende, Neto e Marciniuk (2015) acrescentam que a LRF estipulou que as receitas previstas devem suportar as despesas fixadas, porém ocorrem situações em que a LOA foge ao que foi planejado, ocasionando inscrições em RPNP, o que na prática é entendido pelos os autores como a transferência de obrigações financeiras para o próximo exercício.

O processo orçamentário nacional é regulado por princípios orçamentários que irão orientar o entendimento de legisladores, governos e órgãos de controle, sendo o princípio da anualidade e o do equilíbrio os que se destacam para a análise de carregamento de créditos e déficits, conforme Aquino e Azevedo (2017).

Araújo, Lins e Diniz (2022) corroboram sobre a importância da anualidade orçamentária e que os RP acabam contrariando tal princípio, além de acrescentarem ao contexto, o princípio

da competência, pois existe uma obrigação sendo registrada sem a efetividade dos bens ou serviços tenham sido realizados.

Quando uma despesa é postergada e passada para exercícios posteriores, pode trazer problemas de execução orçamentária de determinado exercício corrente e o fechamento das contas governamentais, conforme explicam Augustinho, Oliveira e Lima (2013).

A execução do orçamento pode apresentar problemas por causa do descompasso entre os créditos orçamentários e recursos financeiros empregados nas políticas públicas. Na distinção técnica, os créditos orçamentários são o montante previsto na LOA e já os recursos financeiros são as disponibilidades de caixa, explica Barcelos (2012).

Neste sentido é importante definir o que é executar um orçamento, o qual passa pela realização dos três estágios da despesa pública do orçamento federal definidos na Lei nº 4320/64, segundo Vasconcelos (2018).

No entanto, como adverte Lima (2022), a execução do orçamento refere-se à realização das receitas e despesas incluindo os seus respectivos estágios previstos na Lei nº 4.320/1964.

Mesmo sabendo da parte da receita orçamentária, a discussão do trabalho irá se dedicar despesas orçamentárias, que é dividida em Planejamento e Execução segundo Lima (2022), sendo essa última a etapa a ser analisada no trabalho.

É fato que execução orçamentária e financeira acabam por se misturarem durante o exercício, contudo pela LDO é possível identificar conceituações distintas, na qual a execução orçamentária abrange o empenho e a liquidação da despesa, incluindo a inscrição em restos a pagar e a execução financeira abrangendo o pagamento da despesa, compreendendo os restos a pagar. (Lei n. 14.194, 2021; Lei n. 14.436, 2022; Lei n. 14.791, 2023).

Apesar da gama de leis que envolve o processo orçamentário brasileiro, Afonso (2016) indica que a lei geral de orçamento necessita de revisão, a qual não é apoiada pelo Poder Executivo, culminando em autorização de muitos gastos e poucas metas fiscais que favorecem o acúmulo de bilhões em restos a pagar. A falta de revisão da legislação orçamentária brasileira foi apontada no acórdão nº 2516/2023 do TCU, os Ministros acordaram que,

“a publicação da lei complementar de finanças públicas, prevista nos arts. 163 e 165, § 9º, inciso I, da CF/1988, contendo diretrizes claras para a elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, constitui medida estruturante para prover a estabilidade conceitual e metodológica necessária para o avanço do arcabouço orçamentário brasileiro em direção às melhores práticas internacionais e suprir lacunas que comprometem a relevância, a coesão e a coerência das políticas de planejamento e orçamento do país, (TCU, 2023).

Tal medida é fruto do acompanhamento do PPA 2024/2027 e foi encaminhada para a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso, corroborando

com a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de planejamento orçamentário do Brasil.

O que se vê no Brasil é um orçamento incremental que é determinado pelo orçamento do ano anterior e os gestores se veem obrigados a cumpri-lo em sua totalidade, podendo gerar gastos desnecessários, conforme Alves e Pederiva (2015).

Berry (1990) *apud* Barcelos (2012) assevera que o ponto central do conceito que envolve os diferentes entendimentos do incrementalismo é que existe uma relativa estabilidade nas dotações orçamentárias, haja vista que o orçamento do ano corrente é extensamente fundamentado ao do ano anterior.

Barcelos (2012) acrescenta que o processo envolve muitos acordos políticos de forma que os decisores acabam por transformar o seu trabalho a ajustes monetários marginais nos programas já criados, sendo então o incrementalismo uma orçamentação repetitiva.

O lado positivo do incrementalismo está em sua estabilidade e previsão do fenômeno, pois o processo orçamentário se torna mais simples e o custos das decisões políticas são reduzidas, liberando os tomadores de decisões a se concentrarem em situações excepcionais do processo, entende Barcelos (2012).

2.2.1 Princípios do Orçamento Público

O presente tópico não tem a intenção de discorrer profundamente sobre todos os princípios orçamentários, apenas apresenta-los e dar maior atenção aos que foram considerados mais relevantes para a dissertação. Na Tabela 2 são listados os princípios orçamentários

Tabela 2

Princípios Orçamentários norteadores do Orçamento Público

Princípios Orçamentários	Resumo
Unidade ou Totalidade	Cada ente federado deverá ter um orçamento único.
Universalidade	A LOA contém as receitas e despesas de todos os setores ligado ao Poder Público de cada ente federado.
Anualidade ou Periodicidade	O exercício financeiro orçamentário é delimitado a um ano e combina com ano civil.
Exclusividade	A fixação da despesa e a previsão da receita são exclusivos da LOA.
Orçamento Bruto	Todas as receitas e despesas devem estar presentes na LOA.
Legalidade	Somente pela lei que o Poder Público faz ou deixa de realizar algo.
Publicidade	Tem que tornar público o orçamento.
Transparência	O orçamento público tem que ser divulgado para toda sociedade e de forma ampla.
Não vinculação da receita de impostos	Considerando as exceções constitucionais, a receita de impostos não é vinculada a órgão, fundo ou despesa.

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público de 2023.

Em uma discussão que envolve Orçamento Público é notório que todos os princípios são importantes, logo, o fato de apenas alguns serem estudados com mais atenção, só visa balizar para o tema da dissertação.

O princípio da anualidade tende a ser o mais emblemático no tocante a questão dos restos a pagar. Carvalho (2012) por exemplo, aponta que pelo menos um quarto do orçamento de despesas discricionárias, deixa de ser executado no ano de autorização o que acaba deixando o orçamento com características plurianuais.

Para Fortis e Gasparini (2017), países desenvolvidos contemplam a autorização plurianual e a adoção dessa sistemática seria benéfica ao país desde que fossem semelhantes aos que já a praticam de forma eficiente, pois são mecanismos que permitem trabalhar situações orçamentárias que ultrapassam o ano orçamentário.

2.2.2 Despesa Pública

Com o início do exercício financeiro tem-se o ponto de partida da despesa pública do respectivo exercício, a despesa abrange três estágios, os quais são o empenho, a liquidação e o pagamento que poderão ser finalizadas dentro do próprio exercício ou passada para posteriores caso não completem os três estágios, segundo Vasconcelos (2018).

Percebe-se que a execução da despesa orçamentária passa por três estágios, os quais foram citados anteriormente, para o seu devido cumprimento, explica Giacomoni (2010).

A divisão em três estágios da despesa pública é um fato histórico no Brasil, datando de 8 de novembro de 1922, oriunda do Código de Contabilidade Pública, informa Kohama (2009).

Flynn *and* Pessoa (2014) apontam os atrasos que envolvem as despesas públicas como o grande desafio da gestão das finanças públicas de um país, comprometendo mais de 20% do PIB em alguns países ligados ao Fundo Monetário Internacional (FMI).

Mais do que um fato histórico e um grande problema visualizado pelo FMI, a despesa segue um rito legal previsto na Lei nº 4.320/1964.

A despesa pública é efetivada completamente em três estágios, os quais são o empenho, a liquidação e o pagamento, (Lei n. 4.320, 1964). No empenho acontece a garantia ao fornecedor que parte do orçamento está reservado a ele, sendo que após entregar o produto ou finalizar o serviço, será executada a liquidação que se presta a verificar e comprovar se o fornecedor cumpriu suas obrigações para só assim o pagamento ocorrer definitivamente pois o governo entende ali um direito adquirido, conforme explicação de Santos, Orair, Gobetti, Ferreira, Rocha, Silva e Brito, (2012).

É na nota de empenho que a execução do orçamento se materializa, de forma a absorver o saldo orçamentário, aponta Vasconcelos (2018).

Associado ao conceito de despesa pública estão os créditos orçamentários e recursos financeiros, que atuam em momentos distintos do ciclo da despesa, contudo os seus fluxos devem estar alinhados, consoante Barcelos (2012).

“Art. 73. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei”. (Decreto n. 200, 1967).

2.2.3 Grupo de Natureza da Despesa

O Grupo de Natureza da Despesa (GND) é o segundo componente da Programação Financeira, este oferece um melhor detalhamento do gasto econômico de um órgão, explicam Andrade e Cavalcante (2022).

A Tabela 3 demonstra de forma resumida os GND previstos na Contabilidade Pública que é uma regra geral orçamentária que considera os aspectos econômicos envolvidos, contudo em situações excepcionais, tal regra poderá ser desconsiderada, (STN, 2023).

Tabela 3

Grupos de Natureza da Despesa

Categoria Econômica	GND	Função
Despesa Correntes	1 Pessoal e Encargos Sociais	Não contribuem diretamente para formar ou adquirir um bem de capital
	2 Juros e Encargos da Dívida	
	3 Outras Despesas Correntes	
Despesas de Capital	4 Investimentos	Contribuem diretamente na formação ou aquisição de um bem de capital
	5 Inversões Financeiras	
	6 Amortização da Dívida	

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público de 2023.

Pela separação por GND pode-se entender como estão distribuídos os gastos do EB, Fernandes (2006) identificou que os gastos militares com pagamento de pessoal (ativa, reserva e pensionistas) girava na média de 75% dos recursos a ele destinados durante os governos de Fernando Henrique Cardoso.

Neste contexto, Fernandes (2006) ao analisar os gastos militares com pessoal e investimentos, constatou que desde 1995, um percentual elevado do orçamento do Ministério da Defesa empenhado em pagamento de pessoal.

Outra característica relacionada as despesas com pessoal é o fato de que não podem ser contingenciadas, diferentemente das GND 3 – outras despesas correntes e GND 4 – investimentos que estão no escopo das despesas discricionárias, nas palavras de Santana (2022).

Apesar da obrigatoriedade com despesas com pessoal, de forma que não deveriam ser inscritos em RPNP, Aquino e Azevedo (2017) identificaram uma crescente inscrição em RPNP na GND 1, em municípios com menos de 50 mil habitantes no ano de 2015, para os autores o uso desse tipo de RP seria justificado para obras em andamento (GND 4) ou em casos fortuitos, contudo, nada para gastos contínuos e previsíveis.

Já para Nascimento (2020) o montante de RPNP relacionado à Pessoal e Encargos Sociais no estoque até 30 de junho de 2019 era irrelevante para fins de cancelamento conforme a edição do Decreto n. 9.428/2018.

2.3 Restos a Pagar

Atualmente o exercício financeiro coincide com o ano civil aqui no Brasil, porém no passado o normal era a extensão do exercício em alguns meses, hoje em dia não se tem a previsão de tal extensão. O que ocorre é a possibilidade de realizar lançamentos e registros atrasados, donde advém a inscrição dos restos a pagar de 1995 segundo Giacomoni (2010).

Em suma, é em 1995 que se inicia o processo de institucionalização dos restos a pagar com uma inovação legislativa que seguindo a explicação de Tolbert e Zucker (1998) referente a esse processo, começou a fase de habituação e na sequência a fase da objetivação, na qual o novo objeto restos a pagar passa a ser usado de forma contínua até que seja sedimentado.

Dado os exemplos citados por Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2019) referentes o que são práticas institucionais, os RP estão nesse ROL também.

Os restos a pagar são despesas públicas que não completaram o ciclo de empenho, liquidação e pagamento dentro do respectivo exercício financeiro, conforme explica a lei nº 4.320/64 no seu art. nº 36, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (Lei n. 4.320, 1964) e Lima (2022).

Neste contexto, os restos a pagar surgem a partir do não pagamento da despesa pública que foi legalmente empenhada no seu respectivo exercício financeiro. É um passivo residual do exercício de uma despesa empenhada e não paga até 31 de dezembro do respectivo ano, nas palavras de Giacomoni (2010).

Podendo ser as inscrições em RP entendida no contexto de uma “contabilidade criativa”, na qual adia-se o pagamento das despesas empenhadas e, por conseguinte as empurrando para exercícios futuros, nas palavras de Almeida (2016). Uma estratégia que pode favorecer a apuração do resultado primário.

Seu conceito tem relação com os estágios da despesa pública, pois os RP são empenhos que não foram pagos até 31 de dezembro do respectivo ano de autorização da LOA, sendo a obrigação passada para exercícios posteriores, segundo Andrade e Cavalcante (2022).

Existem duas modalidades de restos a pagar, os RP processados que chegaram ao estágio de liquidação e os RP não processados que ficaram apenas na fase de empenho, conforme Andrade e Cavalcante (2022). Sendo que ambas são entendidas como uma transposição de recursos para o exercício seguinte, ou seja, uma forma de *carry-over*, explicam Aquino e Azevedo (2017), os autores afirmam que essas são as mais problemáticas relacionadas à disciplina fiscal.

O *carry-over* não é permitido no Brasil pois a dotação não utilizada é cancelada ao final do exercício financeiro em 31 de dezembro, no país o que se tem é um *carry-over* “disfarçado” na figura dos RPNP que carregam o saldo orçamentário, segundo Fortis e Gasparini (2017).

Os Restos a Pagar são uma realidade e devido a forma como funciona a execução da despesa pública no Brasil, bem como as legislações vigentes, essas inscrições irão acontecer por algum tempo, logo, analisar o seu registro em períodos em séries históricas é importante pois desse estudo pode-se verificar a evolução dos registros em RP no período compreendido, no tocante ao seu crescimento ou não.

Lima, Figueiredo e Santos, (2017), fizeram um estudo sobre a evolução de RP da União no período de 2009 à 2015, constatando um crescimento de cerca de 64,06%. Essa evolução também foi percebida pelo Tribunal de Contas da União que por intermédio do seu acórdão 2823/2015, determinou o seguinte no nº 9.1.,

“determinar à Secretaria de Orçamento Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional que apresentem, até 30/11/2015, plano de ação conjunto com medidas que busquem conter, nos próximos exercícios, o aumento do estoque de restos a pagar processados e não processados, em especial dos restos a pagar relativos às despesas obrigatórias, em atendimento ao princípio da anualidade orçamentária, previsto no art. 165, III, da Constituição Federal, c/c o art. 2º da Lei 4.320/1964, e ao princípio da gestão fiscal responsável, previsto no art. 1º da Lei Complementar 101/2000, devendo o referido plano de ação expor as razões da atual situação dos restos a pagar e a expectativa de sua evolução, com e sem a adoção das medidas formuladas no plano”, (TCU, 2015).

Portanto, ao perceber os aumentos dos RP, o órgão de controle resolveu tomar medidas a fim de frear essa evolução, tendo em vista que era uma situação já observada pelo próprio

TCU no ano de 2006, onde verificou um volume expressivo de recursos inscritos em RP que configuraram um “orçamento paralelo” que aumentava o poder discricionário do gestor no tocante a qual despesa efetivar, a do exercício corrente ou a do passado, (TCU, 2006).

Esse apontamento do TCU em relação ao “orçamento paralelo” é um indício que o processo de institucionalização foi sedimentado, pois segundo Tolbert *and* Zucker (1999) *apud* Russo (2015, “a total institucionalização se dá pela continuidade do uso e da manutenção do novo elemento institucional por sucessivas gerações de atores institucionais”.

Os reflexos dessas medidas adotadas em 2015, foram refletidas no acórdão 130/2021 do TCU, no qual consideraram a deliberação do item 9.1 do acórdão 2823/2015-TCU-Plenário como resolvida.

Entretanto, não foi apenas o acórdão 2.823/2015-TCU-Plenário o responsável por tal contenção, Andrade e Cavalcante (2022) acrescentam também a edição do Decreto 9.428/2018, que no âmbito da União, alterou a sistemática de inscrição, bloqueio e cancelamento de RP. Os autores apontam para três pontos que foram destacados pela STN em relação a edição do decreto:

- Não serão bloqueados os RP referentes a gastos com saúde e emendas individuais impositivas das contas de RPNP, caso não sejam desbloqueados um ano e meio da respectiva inscrição.
- Criação de regra para cancelamento de RPNP bloqueados, os quais podem ser desbloqueados em consonância com a norma.
- A possibilidade do Ministério da Fazenda limitar a inscrição de RP com o intuito de cumprir o art. 42 da LRF, no qual é prevista que se tenha disponibilidade de caixa ante aos encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (Lei n. 101, 2001).

Apesar do TCU entender que houve contenção do aumento de estoque de restos a pagar, o monitoramento e a tomada de medidas em relação à gestão de RP devem ser contínuos, tanto que o próprio TCU da ciência à Casa Civil da Presidência da República que,

“para assegurar níveis de inscrição em restos a pagar compatíveis com os princípios da anualidade orçamentária, previsto no art. 165, III, da Constituição Federal, c/c o art. 2º da Lei 4.320/1964, e da gestão fiscal responsável, previsto no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000, o Decreto 93.872/1986, em seu art. 68-A, possibilita o estabelecimento de limites de empenhos a serem inscritos e reinscritos em restos a pagar a cada exercício financeiro, cabendo aos ministros de Estado, aos titulares de órgãos da Presidência da República e aos dirigentes de órgãos setoriais dos Sistemas Federais de Planejamento, de Orçamento e de Administração Financeira a responsabilidade pelo estrito cumprimento dos limites que forem estabelecidos” (TCU, 2021).

Portanto, é necessária atenção especial ao RP, tendo em vista também existe a possibilidade de flexibilizar sua inscrição e posterior dilatação do seu prazo de vigência como pode-se perceber pelo Decreto 11.813/2023 que alterou prazos para desbloqueio de “restos a pagar bloqueados, observadas as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse” (Decreto n 11.813, 2023) e o Decreto 11.855/2023 que inclui as despesas do Programa de Aceleração do Crescimento no rol dos RP que não serão objetos de bloqueio e cancelamento (Decreto n 11.855, 2023).

Esses dois últimos decretos refletem bem a dualidade entre rigidez orçamentária que pode não permitir adaptações ante as contingências e a flexibilidade excessiva ao princípio da anualidade orçamentária que poderá impactar em melhores planejamentos, conforme apontam Andrade e Cavalcante (2022).

Neste mesmo contexto, Freitas (2023) identificou que desde a edição do Decreto 93.872/1986, houveram treze alterações referentes à gestão de RP no período de 2015 a 2020, sendo apenas duas endurecendo e as outras onze flexibilizando essa ferramenta.

A dinâmica do ciclo orçamentário está pareada aos 12 meses do ano civil, existindo além dos RP, outras duas formas de *carry-over*, as quais são a reabertura de créditos especiais no exercício seguinte, ou seja, gastos autorizados do exercício atual que podem ser reabertos no exercício seguinte sem uma nova lei de autorização e a outra forma é o superávit financeiro, de acordo com Aquino e Azevedo (2017).

O pagamento com última etapa da execução da despesa pública, só ocorre com a emissão de ordem bancária ou o desembolso de recursos efetivamente pela administração pública, segundo Santos *et al* (2012). Pode-se depreender que essa dinâmica gere inscrição em RPP ao final do exercício, pelo simples fato dos procedimentos do sistema.

Por intermédio dos RP, a obrigação assumida com o fornecedor permanece garantida, pois os RP permitem que a Administração Pública possa dar continuidade a execução da despesa de um determinado exercício em exercícios posteriores, sendo classificadas na peça orçamentária a partir de então como despesas extra orçamentária, STN (2023).

Essas despesas extraorçamentárias podem atrapalhar o planejamento governamental na medida que tende a inviabilizar novas despesas, pela existência de despesas pendentes referentes a exercícios passados, explica Vasconcelos (2018).

As inscrições em RP são uma possibilidade que o Ordenador de Despesa tem de realizar ao final do exercício financeiro, ou seja, não é obrigatório que todos os empenhos sejam indicados para inscrição de RP, STN (2023).

O ordenador de despesa é a autoridade da qual seus atos resultam a “emissão de empenho, logo, uma inscrição equivocada em RP poderá estar relacionada à necessidade do gestor gastar todo crédito autorizado naquele exercício, explicam Galhardo, Parisi, Pereira e Silva (2015), ou seja, zerar a sua conta de crédito disponível empenhando tudo da conta e os indicando para inscrição em RP.

Indicações de RP equivocadas podem gerar desperdício de recursos por gastar com bens e serviços desnecessários ou deixar de oferecer esses bens e serviços por um futuro cancelamento do RP.

Uma despesa inscrita em restos a pagar ao ser cancelada pode resultar que o bem ou serviço não aconteça mais, pois como já havia sido alocado em peça orçamentária anterior, uma nova demanda só irá acontecer em orçamentos futuros o que pode reduzir a capacidade do Estado em ofertá-lo novamente aos seus usuários, explicam Barbosa e Rodrigues (2023).

O *use it or lose it* apresenta implicações da mesma forma como por exemplo nos Estado Unidos que foi identificado em 2016 gastos na ordem de US\$ 311.000 em televisores que nunca foram usados e no Canadá onde a ano fiscal termina em março, o período é conhecido como “Loucura de Março”, explicam Khalil, Kim *and* Lawarree (2019).

O fenômeno use ou perca é derivado de pressões por gastos que levam aos gestores executarem o orçamento indistintamente ou com ineficácia e os RP podem ser utilizados como um artifício para tal, resguardando os gestores de possíveis contingenciamentos e restrições do orçamento, segundo Araújo, Lins e Diniz (2022).

Contingenciamentos que são frutos do Legislativo que no exercer da sua prerrogativa democrática, avolumam as receitas e criam despesas no orçamento quando a alternativa seria regular o processo, segundo Afonso (2016).

Nesta linha de pensamento, S. L. Santos (2020) explica que a baixa arrecadação de tributos em relação ao orçado pelo governo gera o contingenciamento que acaba sendo uma ferramenta do processo orçamentária para conseguir equilíbrio fiscal, na qual limitam-se os empenhos e a movimentação financeira.

De forma que se geram incertezas que culminam em descentralizações ao final dos exercícios financeiros em meados de novembro e dezembro que é chamado de forma pejorativa de “dezembrada”, em um contexto que pode gerar um elevado número de inscrições em RP, segundo Barros e Cavalcante (2021).

O contingenciamento, o processo licitatório complexo, a burocracia excessiva e a falta de planejamento são cenários que favorecem a inscrição de empenhos não processados em RP, segundo Filho *et al* (2015).

Logo um contingenciamento que posterga a execução da despesa para o final do exercício somada aos fatores citados anteriormente tendem a prejudicar a gestão de RP.

A legislação nacional pelo Decreto 7.654/11 estabelece as condições para a inscrição de despesas como restos a pagar ao final do exercício financeiro, sendo os RPNP ficando condicionado à indicação pelo ordenador de despesas, (Decreto n. 7.654, 2011), pois os RPP são inscritos pela STN.

Após a inscrição em restos a pagar a Administração Pública terá um determinado tempo para efetivar o pagamento da obrigação antes que o RP incorra em bloqueios e/ou cancelamentos, existem exceções para casos que os RPNP não sejam bloqueados e/ou cancelados, tal situação está devidamente regulamentada conforme a legislação vigente a qual cita como exemplo, as despesas do Ministério da Saúde (Decreto n. 93.872, 1986).

O uso dos RP é compreendido de formas distintas para diferentes autores sendo que no âmbito nacional, as pesquisas estão relacionadas aos aspectos de endividamento, segundo Aquino e Azevedo (2017).

Legalmente, o registro contábil dos restos a pagar irá compor a dívida flutuante, excluindo os serviços da dívida e sendo demonstrados no Balanço Financeiro como receita extra orçamentária em compensação da inclusão como despesa orçamentária, (Lei n. 4.320, 1964). A dívida flutuante é uma obrigação que não precisa da autorização orçamentária para que o pagamento ocorra, (Decreto n. 93.872, 1986).

Ademais, estando os RP na composição da dívida flutuante, eles não influenciarão o resultado primário do ente, explica Almeida (2016).

Já para Augustinho, Oliveira e Lima (2013) a inscrição em RP está ligada a “contabilidade criativa”, ou seja, manobras contábeis visando uma receita temporária e ilusória.

Tal situação é possível pois é pelo regime de caixa que é calculado o superávit primário, porém os valores empenhados pertencem ao seu respectivo orçamento em razão do regime de competência, logo os restos a pagar não entram no bojo do superávit primário, segundo Augustinho, Oliveira e Lima (2013).

É possível que as várias subdivisões de RP apresentem correlações num possível modelo econométrico, Araújo, Lins e Diniz (2022) apontam que a baixa de RP acontece somente com o seu pagamento ou o cancelamento, bem como um RP bloqueado poderá ser cancelado caso o desbloqueio não aconteça, (Decreto n. 93.872, 1986), portanto uma análise descritiva e uma equação econométrica poderão apresentar informações mais relevantes.

Para entender melhor os RP, a seguir tem-se algumas definições acerca das possíveis situações que um resto a pagar pode-se encontrar a depender de sua execução ao longo do período de vigência do mesmo.

2.3.1 Restos a Pagar Processados

Os RPP são aqueles que os empenhos foram liquidados até 31 de dezembro do seu respectivo exercício financeiro, (Decreto n. 93.872, 1986). Sua inscrição ocorre via STN pelo fato de estarem na situação de empenhos liquidados.

Nesta situação, entende-se que o material já foi entregue ou o serviço prestado, logo a instituição confirma o fato, faltando apenas o devido pagamento.

Sua inscrição acontece automaticamente e não é um entrave burocrático para o reconhecimento da despesa e o seu registro no sentido orçamentário e financeiro, na visão de Lima (2022).

Um RPP tem sua origem em é um gasto liquidado e deixaram de ser pagos durante o seu exercício financeiro por causa do tempo para processamento ou em virtude do vencimento do título, na visão de Aquino e Azevedo (2017).

Por isso, os RPP carregam a obrigação financeira para os próximos exercícios a fim de que o credor receba o seu direito, informa Carvalho (2012).

2.3.2 Restos a Pagar Não Processados

Os RP não processados são aqueles em que os empenhos não foram liquidados até 31 de dezembro do seu respectivo exercício financeiro e terão validade até 30 de junho do segundo ano que se refere a sua inscrição, fora as exceções previstas, tendo a possibilidade de permanecer por mais um ano caso a liquidação já tenha se iniciado dentro do prazo citado, (Decreto n. 93.872, 1986), porque em caso de bloqueio dos RPNP.

Estes RP ao contrário do anterior, já necessitam de indicação pelo responsável do órgão para que a STN realize os procedimentos de inscrição destas despesas como RPNP, isto significa que o OD analisar os casos de indicação de despesas do exercício que irão para o estoque de RP.

Neste tipo de RP, o material ou serviço ainda não foi entregue ou iniciado respectivamente, estando a despesa apenas empenhada. Seriam então uma demanda de empenhos que seriam mantidos para execução futura, os quais decorrentes de fatos que

atrasaram a execução da despesa, deixando para após o seu exercício a finalização da despesa, explicam Aquino e Azevedo (2017).

Barcelos (2012) e Carvalho (2012) denominaram os RPNP como “Restos a Fazer”, pelo fato de carregarem uma dotação, vinculada, para os próximos exercícios e sua despesa ainda necessita de liquidação.

Lima (2022) assevera que as despesas que ainda não foram liquidadas deveriam ser anuladas antes da inscrição em RP, ao menos que:

- “- Vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- Vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- Se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- Corresponder a compromissos assumidos no exterior.” (Lima, 2022).

A literatura consolida que os RPNP são a maior parte das inscrições e demonstram a preocupação do gestor em não perder o orçamento do respectivo ano a ele disponibilizado, ao tentar executá-lo por completo, explica Vasconcelos (2018).

Coelho *et al* (2019) também constataram um maior percentual de inscrições em RPNP na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) no período de 2011 a 2016.

Nascimento (2020) demonstra que mais da metade do estoque de RP até então se refere a GND investimento que são oriundas de transferências voluntárias da União a Municípios.

2.3.3 Restos a Pagar Bloqueados

Quando um RP está na condição de não processado e não é liquidado até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ele é bloqueado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e o seu saldo é mantido em conta contábil específica no SIAFI, (Decreto n. 93.872, 1986).

A legislação ampara que alguns RPNP não serão objeto de bloqueio por parte da STN, que são as despesas:

- “I - do Ministério da Saúde;
- II - decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016; ou
- III - decorrentes de emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 7, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2020. (Decreto n. 93.872, 1986)”

O Programa de Aceleração do Crescimento foi incluído na situação de não bloqueio ou de cancelamento em 2023 em relação às despesas com identificador de resultado primário 3, (Decreto n. 93.872, 1986).

A Unidade Gestora tem autonomia para realizar o desbloqueio dos saldos de RP até 31 de dezembro do ano que aconteceu o bloqueio, contudo deverá seguir as condicionantes da norma, se for realizado o desbloqueio o RP terá validade até o ano seguinte ao bloqueio, contudo, caso contrário o RP será bloqueado, (Decreto n. 93.872, 1986).

2.3.4 Restos a Pagar Cancelados

O cancelamento de RP pode ser realizado pelo poder discricionário do OD de acordo com a sua gestão. Pela legislação, a STN poderá cancelá-los quando os mesmos estiverem na situação de RP bloqueado e não forem desbloqueados até o final do exercício que ocorreu o bloqueio ou no ano subsequente dos valores remanescentes do respectivo desbloqueio, (Decreto n. 93.872, 1986).

Os cancelamentos de RP podem gerar benefícios a gestão, ao passo que recursos financeiros não irão competir mais com os recursos do atual exercício, contudo os procedimentos de cancelamentos deverão ser executados com parcimônia principalmente com os RPP que já passaram pelo estágio de avaliação do credor ao contrário dos RPNP que teriam uma maior liberdade de ação do gestor, conforme apontam Santana, Silva e Nascimento (2024).

Para Silva, Silva, Souza, Borges e Araújo (2017) o cancelamento de RP demonstra que são despesas figurativas do orçamento ao qual foram incluídas de forma que o valor divulgado, não é o que será executado realmente.

Araújo, Lins e Diniz (2022) entendem que o cancelamento de RP por não execução, pode indicar uma falta de planejamento anterior à sua inscrição, contudo é fato que cancelamentos de RP contribuem para a redução do estoque dessa rubrica, pois não haverá reinscrição daquele RP ao final do exercício, (STN, 2017).

O cancelamento de RP, juntamente com a priorização dos pagamentos de RP e o esforço em manter a limitação de empenho, foram fatores determinantes para a redução do estoque de RP de 2016, (STN, 2017).

Os acórdãos do TCU tem apresentado relação direta com os cancelamentos de RP da União, como em de 2015 para o exercício de 2016, onde o acórdão nº 2.461/2015 do TCU determinou o cancelamento R\$ 6,6 bilhões pelo Ministério das Cidades e julgou alguns registros em RP como indevidos, levando-os ao cancelamento, (STN, 2017).

Como também o acórdão nº 825/2015 do TCU que colaborou com a queda na inscrição de RP, pois houve a quitação dos passivos acumulados que geraram pagamentos na ordem de R\$ 20,7 bilhões junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento, Banco do Brasil, FGTS e Caixa Econômica Federal no mesmo ano, (STN, 2017).

O Dec. nº 9.428/2018 possibilitou que a STN fizesse o cancelamento de RP que foram inscritos ou reinscritos em 2016 e que estavam na situação de RPNP sem liquidação até 31 de dezembro de 2019, salvo os RP de 2016 que não fossem desbloqueados até o final do exercício de 2018, quando os mesmos seriam cancelados. (Decreto n. 9.428, 2018).

Ao final do exercício de 2019, o Dec. nº 9.428/2018 foi determinante para redução do estoque de RP da União, totalizando um montante de R\$ 11,7 bilhões dos quais R\$ 3,7 bilhões foram cancelados pelo próprio gestor, (STN, 2020).

Em relação a redução do estoque de RP, Vasconcelos (2018) pontua que os cancelamentos dessa rubrica contribuem para tal situação, não se considerando os fatores que levaram a esse procedimento.

2.4 Orçamento Paralelo

Uma despesa orçamentária só impactará o resultado primário em caso de desembolso financeiro, ou seja, postergando o pagamento de despesas por intermédio da inscrição de RP, o que aumenta o estoque de restos a pagar e torna-se um risco à execução orçamentária de um ente que pode ter suas finanças públicas desajustada e comprometendo orçamentos futuros, desenvolve Almeida (2016).

A atual legislação favorece o uso de RP para distorcer a apuração do resultado orçamentário, diminuir a transparência do que seria o desempenho fiscal real do governo, tendo por base a metodologia prevista na LRF e adotada pelos Tribunais explicam Aquino e Azevedo (2017), pois as receitas são deduzidas de despesas do orçamento regular, ou seja, o gasto com RPNP não afeta o resultado orçamentário, se tornando um incentivo ao “orçamento paralelo” na visão dos autores.

Quando tais inscrições de RP se tornaram expressivas, o TCU o denominou “orçamento paralelo”, que dá ao gestor maior poder discricionário na decisão de qual despesa efetivar, ora a do exercício posterior, ora a do corrente ano. (TCU, 2006).

A LRF impõe fatores que impedem assunção de obrigações sem que haja a disponibilidade de caixa suficiente.

“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”. (Lei nº 101, 2000).

Para Aquino e Azevedo (2017) tal regra não é seguida nos casos dos RPNP, por estarem relacionados com o art. 55 da LRF, que impõe o que um Relatório de Gestão Fiscal deverá conter, os autores acrescentam que “os Tribunais ou não possuem comando legal para apoiar o controle do uso disfuncional de restos a pagar, ou não utilizam plenamente o que possuem”.

O “Orçamento Paralelo” tem sido relacionado à inscrição das despesas públicas em RP ao final do exercício financeiro, contudo, não é uma definição. É um entendimento que se tem percebido por diversos autores em relação ao estoque de RP.

Andrade e Cavalcante (2022) entendem que um orçamento paralelo é a busca de manutenção do crédito orçamentário ao se transferir os recursos do ano corrente para a conta de restos a pagar, aumentando excessivamente o volume de despesas inscrita em RP a cada ano de forma a comprometer a execução orçamentária do ano posterior à inscrição e desrespeitando o princípio da anualidade e do equilíbrio orçamentário.

Para Aquino e Azevedo (2017), como os RPNP não circulam pelo orçamento regular, eles tornam-se os chamados “orçamento de restos a pagar” ou “orçamento paralelo de restos a pagar”, o qual foge do processo legislativo e parte do controle externo, sendo então um orçamento que compreende os gastos em liquidação dos RPNP, apesar de considerarem os RPP também como um “orçamento paralelo”.

O que se depreende é que apesar do “orçamento paralelo” está relacionado ao estoque de restos a pagar, é o RPNP o tipo de RP que causa maiores riscos a gestão orçamentária e financeira, sendo então o principal foco da questão do “orçamento paralelo”.

A excessividade de inscrições em RP é um passivo com origem em relações obrigacionais que deixaram de ser realizadas integralmente e por conseguinte gerando um “orçamento paralelo” com possibilidade de durar vários anos até que cumpra o seu objetivo inicial, no entendimento de Alves e Pederiva (2015). Os autores entendem que a prática de efetuar despesas em determinado exercício intencionalmente e postergando para exercícios posteriores, pode-se configurar como um tipo de “elisão orçamentária”.

Para Barros e Cavalcante (2021) o “orçamento paralelo” tem origem no contingenciamento do Poder Executivo ao deixar para o final do ano a execução do orçamento e que acabará gerando um novo contingenciamento no ano seguinte.

O “orçamento paralelo” irá conviver com o orçamento do exercício vigente aprovado pelo Legislativo, o que diminui a transparência da atuação Estatal e gerando um conflito intertemporal, na visão de Cavalcanti (2018).

A pressão por gastos é apontada como um incentivo para gestores estenderem o prazo de uso dos recursos para exercícios financeiros posteriores criando o “orçamento paralelo”, conforme explicam Araújo, Lins e Diniz (2022).

Santos *et al* (2012) sugerem uma abordagem plurianual dos RP, pois são despesas decorrentes de exercícios passados que tendem a representar um “orçamento paralelo” que em alguns casos foram superiores ao próprio exercício.

As inscrições em RP vinham aumentando ano após ano muito mais proporcionalmente que a economia ou o orçamento e se concentrando nas despesas de custeio, de forma que atingiram a casa das centenas de bilhões ao final de 2013, se transformando num orçamento paralelo que simboliza a fragilidade do orçamento brasileiro na visão de Afonso (2016).

Desde 2008 o saldo de RP vinha numa ascendência, o que apontava para um “orçamento paralelo” que teve no Decreto nº 9.428/2018 um ponto de mudança importante no controle de RP, pois aumentou o escopo dos RPNP a serem bloqueados a fim de que os gestores os analisassem para fins de desbloqueio ou cancelamento, explicam Santana, Silva e Nascimento (2024).

S. L. Santos (2020) corrobora da importância do Decreto nº 9.428/2018, entendendo que antes do decreto, o crescimento dos RPNP concorria com o orçamento do ano, pois a regra anterior dificultava o controle do crescimento do saldo de RP.

Os RPNP começaram a ser bloqueados depois de um ano e meio a sua inscrição e se não fossem desbloqueados seriam cancelados no exercício de bloqueio, caso houvesse o desbloqueio por parte do gestor, o cancelamento só iria acontecer no próximo exercício.

No estoque de RP em 2015/2016, houve uma sensível redução nominal referente ao Poder Executivo, entretanto, em números relativos, os demais Poderes tiveram maior significância ao atingirem 52,1% de diminuição do montante de RP, (STN, 2017).

2.5 Contingenciamento

Foi observado até aqui que o contingenciamento tem influenciado muito a execução orçamentária em cada exercício, o que reflete diretamente na gestão de restos a pagar dos órgãos públicos.

A execução do orçamento prevista na LOA não tem um fluxo contínuo, necessitando então que um fluxo seja fixado. Os decretos de contingenciamento são as ferramentas para fixação e limitação dos empenhos e pagamentos das despesas discricionárias do ano corrente e também dos RP, nas palavras de Santana (2022).

É improvável estipular com antecedência qual será o volume de inscrições em RP para o próximo exercício, o que pode prejudicar a estabilidade entre receitas e despesas e conseqüentemente fazer com que o governo se utilize dos contingenciamentos dos recursos públicos para manter o equilíbrio orçamentário, na visão de Cavalcanti (2018).

A legislação tem na LRF a norma que introduziu essa inovação em seu 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”. (Lei nº 101, 2000).

Galhardo *et al* (2015) afirmam que anteriormente não se encontrava nas legislações, tal mecanismo automático e obrigatório de limitação de empenho e movimentação financeira da execução orçamentária. É um mecanismo que possibilita a compatibilização do fluxo de caixa, e atingimento de metas fiscais.

Cavalcanti (2018) acrescenta que é uma situação comum presente na literatura e que nos últimos trimestres do ano, as despesas são descomprimidas e os empenhos ocorrem tardiamente.

Cenário que somado a programação financeira, favorecem o aumento das inscrições em restos a pagar, segundo Alves (2015).

Em 2019 o TCU concluiu no Acórdão nº 27/2009 que as despesas primárias do orçamento corrente são afetadas pelo contingenciamento do primeiro semestre ao concorrerem com os restos a pagar das mesmas despesas,

“Ao que parece, os contingenciamentos efetuados durante o primeiro semestre estão fortemente relacionados à necessidade de honrar os compromissos assumidos mediante o registro de restos a pagar processados (liquidados). Como o pagamento de tais compromissos é uma despesa primária, é possível inferir que grande parte da execução de despesas primárias discricionárias do orçamento corrente sejam afetadas pelo término da execução de gastos referentes a exercícios encerrados”. (TCU, 2009).

O resultado fiscal não é afetado pela inscrição de RP, pois os restos a pagar não são registrados como itens da dívida líquida do governo federal, entretanto, os seus pagamentos

influenciam o resultado fiscal ao reduzirem o saldo do ativo financeiro, fato que aumenta a dívida líquida pois a obrigação de RP não é registrada como seu item, (TCU, 2009).

Desta forma o TCU entende que é possível afirmar que “quanto maior o volume de restos a pagar a serem pagos, maior tenderá a ser o contingenciamento de despesas orçamentárias primárias, tendo em vista o regime de caixa utilizado”. (TCU, 2009).

O EB entende que o descontingenciamento a final do exercício financeiro gera aumento de RP que refletem em seu orçamento, (CCIEEx, 2016).

O contingenciamento é um risco estratégico que compromete o cumprimento de prazos no tocante a programas, projetos e atividades, sobretudo quando relacionado com empresas privadas e também podendo impactar de maneira negativa na redução de exercícios militares, pois afeta o fluxo de execução do cronograma dos programas estratégicos do órgão. (CCIEEx, 2023).

Ao verificar a razão da dotação atualizada com as despesas discricionárias, Santana (2022) observou em seu estudo um elevado grau de contingenciamento no EB no ano de 2015 em virtude da crise do Governo Federal.

Ainda no ano de 2015, S. L. Santos (2020) verificou que de R\$ 41,41 bilhões da dotação orçamentária do Ministério da Educação referente as despesas discricionárias, 29,86% ficaram indisponíveis para o empenho em razão do contingenciamento.

Em virtude dos constantes contingenciamentos do governo federal, que ocorrerão em todos os exercícios financeiros da série em estudo, o Exército tem demonstrado entendimento do tema e se preparando para o presente cenário por meio de medidas mitigadoras, (CCIEEx, 2014 a 2023).

2.6 Exército Brasileiro

Uma atividade típica do Estado é a defesa nacional, a qual não pode ser delegada ao setor privado, ou outro setor que seja do Estado, ou seja, estão sob a responsabilidade das forças armadas que por vezes desempenham funções atípicas como na área de saúde e educação, fato que dificilmente ocorre ao contrário, um servidor de algum desses Ministérios desempenharem uma operação de guerra, explica Almeida (2010).

Entende-se aqui o Exército como uma Instituição, similar aos exemplos citados por Chaerki, Ribeiro e Ferreira (2019).

Na América do Sul, o Exército Brasileiro ocupa uma posição de liderança, tendo o maior efetivo militar na sua área estratégica, necessitando manter-se em condições de defender os mais de 15 mil Km de fronteiras terrestres nacionais, explica Tanaka (2018).

É considerado a 12ª potência militar mundial na Classificação Militar de 2024 com base no poder de fogo de cada nação, como consta na *Global Fire Power* (GFP) (2024), entretanto em termos de gastos militares em relação ao PIB no ano de 2023 o Exército Brasileiro ocupa a 18ª posição, caindo duas posições em relação ao ano de 2022, consoante Tian, Silva, Liang and Scarazzato (2024).

O EB é composto por 1.406 Organizações Militares que estão espalhadas por todas as Unidades da Federação Brasileira, (Governo Federal, 2022), a definição de Organizações Militares compreende “organizações do exército que possuem denominação oficial, quadro de organização e quadro de cargos previstos, próprios”, (Decreto n. 5.751, 2006).

A definição de OM é para fins de identificação de dados de execução orçamentária e financeira do EB relacionado ao tipo de gasto realizado, por exemplo, o gasto de funcionamento de 661 OM para 2022 foi de R\$ 568,81 milhões, conforme CCIEx (2022), gastos relacionados a concessionária de serviços públicos, contratos administrativos e despesas gerais das OM.

Percebe-se que o EB tem muitas OM para gerenciar, contudo, nem todas serão Unidades Gestoras (UG) com autonomia administrativa, ou seja, que recebem recursos tendo a responsabilidade de executar os estágios da despesa pública e que terão outras organizações sob sua responsabilidade. Posto isso, o termo UG será então relacionada apenas as OM que tem autonomia no âmbito da gestão militar.

As peculiaridades das UG podem dificultar ainda mais o entendimento do orçamento destinado ao EB, Almeida (2010) aponta que o orçamento militar é pouco transparente e sem muita participação do meio acadêmico e da sociedade nos principais processos decisórios, logo esse estudo pode favorecer acerca desses conhecimentos.

Em termos de Unidades Orçamentárias vinculadas ao Comando do Exército (Cmdo Ex), sua gestão orçamentária possui as Unidade Orçamentária (UO): Comando do Exército - 52121, Indústria de Material Bélico (IMBEL) - 52221, Fundação Osório - 52222 e Fundo do Exército (F Ex) - 52904, (CCIEx, 2024).

A Fundação Osório que atua na prestação de ensino foi criada pelo Decreto nº 4.235/1921, ficando vinculada ao Exército que anualmente consignará no Orçamento da União os recursos para a Fundação se manter, (Lei n 9.2026, 1995). Também vinculada ao Exército tem a IMBEL que é uma empresa pública que desenvolve atividades no setor de material bélico.

Já o F Ex foi criado em 1965 para auxiliar o EB no provimento de recursos financeiros para seu melhor aparelhamento, (Lei n. 4.617, 1965). O F Ex como UO estrutura a proposta orçamentária do EB tendo com base a previsão do exercício de referência, (SEF, 2024).

Por fim, tem-se a UO Cmdo Ex que no nível subsetorial do MD é responsável por consolidar a pré-proposta orçamentária, em conformidade com as necessidades do EB, explica Pereira (2018).

No RGCE de 2023, a UO – Cmdo Ex e UO - F Ex são apresentadas no Balanço Patrimonial, de forma que demonstram o fluxo orçamentário, financeiro e contábil do EB, (CCIEEx, 2024) e (CCIEEx, 2024), logo, são essas duas UO que empregam recursos nas UG.

As UG deverão realizar gestões internas a fim de atingirem as metas de execução orçamentário e financeira no âmbito do EB previstas para cada exercício financeiro, (Diretriz, 2021; Diretriz 2023), ou seja, diretrizes que grande parte do público não sabe da sua existência, mas são de acesso público e poderiam ser melhor acompanhadas.

Dentre as finalidades previstas nas diretrizes do EB, tem a necessidade das UG evitarem inscrições desnecessárias em RP e que elas melhorem constantemente a sua governança, (Diretriz, 2021; Diretriz 2023). Situação que favorece a transparência da gestão militar e podendo sustentar as decisões dos gestores que agem conforme o estabelecido.

Outro ponto constante nas Diretrizes são as metas de execução das despesas do próprio exercício e dos restos a pagar que as UG devem cumprir durante o exercício financeiro, além de monitorar tal ação com o apoio dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx).

Dentro da Instituição na estrutura hierárquica, os escalões superiores, como os Comandos Militares de Área tem que acompanhar a gestão de sua UG subordinada, mantendo o controle sobre os restos a pagar, a fim de evitar por exemplo, o cancelamento desnecessário da despesa, (Diretriz 2023).

Cabendo a cada UG liquidar as despesas do ano corrente para evitar uma inscrição em RP que poderia ser evitada antes e atentar para o devido registro dos RP que se fizerem necessários, pois os empenhos não liquidados são cancelados caso o registro no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) não seja realizado, (Diretriz, 2023).

Tais medidas passam por uma gestão cada vez mais efetiva tanto no planejamento quanto na execução do orçamento, gerindo de forma racional e austera todos os recursos disponíveis ao Exército, (Diretriz, 2024).

Vale salientar que excluindo o gasto com pessoal, o orçamento disponibilizado ao EB não teve grandes alterações nos últimos anos, (Diretriz, 2023). O que aumenta ainda mais a necessidade de melhores práticas de gestão para não desperdiçar o recurso a ele alocado.

Seguindo a linha de melhores práticas, um exemplo no que se refere a mapeamento de fatores de riscos, o EB identifica o contingenciamento como um dos seus principais riscos estratégicos, o qual pode ser observado na Tabela 4.

Tabela 4

Fator de Risco do Exército Brasileiro

Principais Fatores de Riscos	Mitigação
O contingenciamento de recursos orçamentários pode afetar a operacionalidade da Força, e também o apoio para a execução de projetos de assistência às populações em risco social.	Conscientizar o Governo Federal para a importância crescente de priorizar recursos orçamentários destinados aos investimentos em defesa.

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do Relatório de Gestão do Comando do Exército de 2023

Neste contexto, é importante também que a população tenha maior interesse em acompanhar toda essa gestão e identificar as medidas de controles que o EB tem realizado na gestão de RP.

2.7 Revisão de Trabalhos Empíricos

Os trabalhos da Tabela 5 são um resumo daqueles que foram entendidos como os principais para darem suporte ao estudo. Estes trabalhos não limitam o escopo, tendo em vista outras citações que foram utilizadas conforme disposto nas referências.

Tabela 5

Resumo da revisão de trabalhos

Trabalho	Objetivo	Método e dados	Principais resultados
Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., & Lima, I. A. (2013).	Verificar qual a relação entre o volume inscrito em restos a pagar e a utilização de “manobras” contábeis (“contabilidade criativa”) para o cumprimento da meta fiscal	Estudo exploratório e descritivo, com a adoção de pesquisas bibliográficas e documental. Tendo como fonte de dados os registros de órgãos oficiais do Estado.	Constatou um aumento recorrente de inscrição em RP a partir do ano de 2005.
Flynn, S., & Pessoa, M. (2014)	Definir despesas em atraso e sua tipologia, o impacto econômico da acumulação crônica de despesas em atraso, as causas subjacentes aos atrasos nas despesas, dentre outros tópicos	Levantamento estatístico e qualitativo acerca de 121 avaliações de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira de países observados pelo Fundo Monetário Internacional.	O tipo de despesa é um ponto que afeta o atraso governamental. A acumulação de atrasos pode gerar efeito negativo na economia interna de um país.

Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2017).	Tipificar a regulação de “restos a pagar” no Brasil como um tipo de carry-over e discutir os impactos para a credibilidade e transparência do orçamento.	Análise documental, abordagem indutiva. Dados dos governos federal, estaduais e municipais.	Identificou quatro formas de <i>carry-over</i> , sendo duas delas “restos a pagar”.
Lima, V. S., Figueiredo, V. S., & Santos, W. J. L. (2017).	Análise da composição das despesas inscritas em restos a pagar da União num período de sete anos, que compreendeu de 2009 a 2015.	Pesquisa exploratória, utilizando técnica de pesquisa bibliográfica e documental. Dados das Prestações de Contas do Presidente da República.	Evolução na inscrição em restos a pagar no período de estudo, sendo percentualmente os RPP foram maior que os RPNP.
Vasconcelos, C. C. C. (2018).	Propor um instrumento de controle para aplicação na execução orçamentária e financeira de uma IFES, para auxiliar o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas de restos a pagar.	Uma pesquisa aplicada, quantitativa, descritiva de cunho exploratório. Tendo por base na análise de dados da execução orçamentária das IFES região Centro-Oeste do país, no período de 2008 a 2016.	O valor de restos a pagar não liquidados é superior em todas as IFES analisadas. Confirmou o argumento que a maior preocupação do gestor é de não perder orçamento.
Araújo, F. S. M., Flores, R. F., Santos, S. M., & Cabral, A. C. A. (2019).	Caracterizar o estado da arte da produção científica brasileira na área da teoria institucional.	Pesquisa descritiva e método de análise bibliométrico. Os dados foram coletados a partir da filtragem de periódicos científicos no SPELL.	Número baixo de artigos com abordagem institucional. Os conceitos que se destacam são o isomorfismo, a legitimidade e a própria teoria institucional.
Khalil, F., Kim, D., & Lawarree, J. (2019).	Apresentar uma justificativa econômica para a Use it or lose it, destacando um benefício tipicamente ignorado desta política e o papel de motivação dos burocratas.	Propõem um modelo burocrata de dois períodos.	A gestão do Use it or lose it fornece ao burocrata incentivos <i>ex ante</i> para exercer esforços para tornar a burocracia mais eficiente.
Santos, D. V. (2020).	Investigar o efeito da descentralização das atividades que compõem o processo de execução orçamentária da despesa no gasto municipal.	Aplicação de questionário. Dados de cinco áreas: Educação, Saúde, Assistência social, Desporto e Lazer e Urbanismo.	O comportamento do gestor irá variar para cada área no tocante a descentralização do gasto.
Araújo, J. G., Lins, T. S. M., & Diniz, J. A. (2022)	Verificar qual a influência do fenômeno “use ou perca” no processo de execução orçamentária das Universidades Federais brasileiras.	Pesquisa baseada em um modelo econométrico. Os dados são referentes a 63 Universidades Federais brasileiras de 2015 a 2019.	87% das Universidades estudadas apresentaram pressão por gastos no último trimestre do exercício financeiro.
Santana, M. A. (2022)	Investigar a relação da execução orçamentária do Exército Brasileiro com a Regra de Ouro e com a Meta de Resultado Primário.	Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa com uso de estatística descritiva. Dados coletados de <i>sites</i> eletrônicos de instituições públicas como STN.	As inscrições em RP concentrou-senas RPNP, sendo a maior ocorrência em despesas discricionárias (investimentos e outras despesas correntes).

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir da seleção de alguns dos trabalhos revisados.

De acordo com os trabalhos da Tabela 5, pode-se destacar a confirmação de alguns pontos que envolvem a literatura de restos a pagar, como:

- Aumento na inscrição de RP;
- O tipo da despesa influencia no acúmulo das despesas públicas;
- O gestor tenta maximizar a utilização do orçamento que lhe é entregue, independente da motivação do gasto; e
- Existe uma pressão por gastos ao final de todo exercício financeiro.

2.8 Achados da execução orçamentária e financeira de outros órgãos

Similar a este estudo proposto, foram encontrados alguns achados em estudos anteriores que poderão ser confrontados com a gestão dos recursos do EB. A Tabela 6 traz um resumo de tais estudos.

Tabela 6
Achados importantes

Autor	Órgão	Gestão	Despesas	Percentual de RP
Carvalho (2012)	Poder Executivo 2003 a 2010	A dotação foi fixada acima da condição de execução. Culminando no excesso de inscrições.	As despesas do PAC levaram um tempo médio de 4 a 5 anos para sua execução.	Cerca de 90% dos RP são “não processados”
Vasconcelos (2018)	Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD	Apontou para dois orçamentos no órgão. A LOA e o de RP	Elevado índice no ano de 2011 nas despesas de Capital	Cerca de 90% dos RP são “não processados”
Coelho, Santana, Fey e Santos (2019)	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC 2011 a 2016	Identificou gestões para diminuir o impacto dos RP	Índices acima de 50% das inscrições de 2011 a 2016 nas de Capital	Cerca de 90% dos RP são “não processados”

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir da seleção de alguns dos trabalhos revisados.

A execução dos RP depende dos limites estabelecidos nas fontes de recursos correspondentes, pois a despesa é paga em consonância com o Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, o qual expressa a arrecadação das receitas públicas durante o ano.

Para Barros e Cavalcante (2021), o Poder Executivo empurra o ciclo orçamentário para o segundo semestre ao entender que a arrecadação está mais consistente, contudo, gera um descompasso entre a execução orçamentária e financeira, ou seja, despesas registradas em um exercício são executadas em outros.

3. METODOLOGIA

É apresentado nesta seção as técnicas e procedimentos aplicados no estudo, a fim de comprovar sua validade e utilidade no âmbito acadêmico para a construção do conhecimento, na explicação de Prodanov e Freitas (2013). Partindo do objetivo principal que é o de investigar a gestão de restos a pagar no Exército Brasileiro no período de 2014 a 2023, identificando a ocorrência do fenômeno de “orçamento paralelo” ou não.

A metodologia passa pela observação da gestão de restos a pagar da União, do Orçamento Público do Exército e a execução da sua despesa, a qual abrange as fases de empenho, liquidação e pagamento, os quais são os momentos decorrentes de uma compra, na qual houve uma decisão sobre o gasto no processo de execução da despesa, como abordado por D. V. Santos (2020).

Não será aprofundado a questão das compras, a sua importância reside no fato de ser gerador do empenho, significando que algo foi adquirido pela administração pública, respeitando a legislação que abarca o processo de aquisição e contratação pública.

Ademais, é apresentado a seguir um resumo com os métodos aplicados em cada objetivo específico.

- **Primeiro objetivo específico:** Examinar os dados do Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar (RARP) da Secretaria do Tesouro Nacional que envolvem os restos a pagar da União e comparar com a do Exército Brasileiro. Análise por meio de estatística descritiva de variáveis constantes no RARP da STN, como o seu estoque de restos a pagar, restos a pagar processados e restos a pagar não processados. Com base nos dados, realizar um comparativo da evolução dessas variáveis com as do Exército, tudo apoiado em estudos anteriores.

- **Segundo objetivo específico:** Analisar os dados do orçamento do Exército Brasileiro, em especial seus Restos a Pagar. A análise está dividida em duas subseções, inicia-se a primeira subseção pelo crédito orçamentário inicial e atualizado e a despesa empenhada, para explicar a motivação dos filtros que são empregados, na utilização das Unidades Orçamentárias e dos Grupos de Natureza da Despesa (GND). Na segunda subseção se aborda os restos a pagar do Exército e suas modalidades, envolvendo aspectos como ano de emissão e GND.

- **Terceiro objetivo específico:** Verificar execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro no período temporal de 2014 a 2023 e os possíveis reflexos do “orçamento paralelo”. Dividida em duas subseções, uma pela estatística descritiva focando a execução

orçamentária do Exército e outra por meio de análise econométrica para verificar a sua execução financeira.

Passado esse resumo inicial, esta pesquisa está em relação ao objetivo geral classificada como descritiva, assim como Santana (2022) no sentido de descrever as características do orçamento do EB e de sua execução orçamentária e financeira num contexto de gestão de RP e também de cunho exploratório a fim de obter familiaridade com o problema, como pode ser observado também nos trabalhos de Vasconcelos (2018); Nonaka (2019); e D. V. Santos (2020).

Somando-se a uma abordagem qualitativa e quantitativa com pesquisa documental assim como realizado por Bracarense, Silva, Lima e Araújo (2022) e Santana (2022). Na abordagem qualitativa se privilegia a dialética na qual os fatos serão revelados dentro de um contexto onde a interpretação é dinâmica e realista, já na abordagem quantitativa a pesquisa terá uma visão positivista, descrevendo de modo factual o evento em análise, explica, Prodanov e Freitas (2013). Tipo de abordagem que Flynn *and* Pessoa (2014) e Vasconcelos (2018), também recorreram.

Os aspectos da abordagem qualitativa poderão ser vistos na delimitação das Unidades Orçamentária do EB, pelo Grupo de Natureza da Despesa e pela variável *dummy*.

As coisas estão em movimento, então num processo de desenvolvimento uma abordagem qualitativa, ora passa para quantitativa tendo no método estatístico a possibilidade de sua descrição, no entendimento de Prodanov e Freitas (2013).

Serão realizadas análises por meio de métricas de estatística descritiva, como a média e mediana, valores máximo e mínimo, desvio padrão e coeficiente de variação que são medidas de tendência central. Além da confecção de gráficos e tabelas e aplicação de equação.

Propõe-se uma equação econométrica a fim de relacionar as variáveis independentes e duas variáveis *dummies* que influenciam na execução financeira (despesa paga) nas Organizações Militares do Exército.

Como teoria de base, optou-se pela Institucional que necessita de uma abordagem longitudinal para analisar a natureza de um processo institucional, segundo Scott (1995) *apud* Hoque (2018).

Scott (2016) afirma que um estudo baseado em comparação, necessitará ser pensado como as diferentes formas de sistemas institucionais estão operando e afetando as organizações. Neste contexto, busca-se verificar a atuação estatal afetando o Exército Brasileiro por intermédio da legislação concernente a gestão de RP.

O período escolhido para o estudo foi o de dez anos começando em 2014 para o Exército, pensando por representar uma série longa que se assemelha na média de outros

estudos como o de Vieira e Santos (2018); Vasconcelos (2018); Coelho, Santana, Fey e Santos (2019); Nonaka (2019), estudos nos quais os seus períodos de análise variaram entre sete a catorze anos. Os dados da União iniciarão em 2006, tendo em vista a possibilidade de contar a origem da nomenclatura “orçamento paralelo”, na visão do Tribunal de Contas da União.

Em relação aos procedimentos técnicos, o levantamento bibliográfico consultou diversas fontes como revistas científicas, dissertações, teses, livros, arquivos públicos, etc, alinhado ao que orienta Prodanov e Freitas (2013).

Na medida que se apresentam os RP, percebe-se que sua inscrição passará por uma gestão dos órgãos competentes por sua execução orçamentária, nesta seara é possível verificar a composição de RP, sua evolução para o período proposto, verificando ações realizadas por gestores e quais resultados obtiveram, segundo Santos, Costa e Silva, (2021), desta forma ainda verificando possíveis perdas orçamentárias pelo fato de se cancelar algum RP.

Outro ponto a ser considerado serão os achados de outros estudos que abordem a evolução da execução orçamentária de outros órgãos, como visto em Coelho *et al* (2019) em Universidades brasileiras.

3.1 Coleta de dados

Como de atingir o objetivo do trabalho, foi preciso colher dados para posterior análise e se fazer inferências a fim de tirar conclusões que possam gerar conhecimento a quem interessar, principalmente no âmbito acadêmico.

As principais fontes de informação para a confecção do banco de dados foram dos Relatórios de Gestão do Comando do Exército (RGCE) de 2014 a 2023 nos quais constam as PCA/EB e enquanto que os RARP de 2017 a 2024 são da STN, este último para fins de comparações entre o EB e a União direcionada aos restos a pagar.

Para o desenvolvimento do trabalho, buscou-se dados extraídos do Tesouro Gerencial (TG) tendo como base os documentos da PCA/EB, o TG é uma ferramenta de extração de dados do SIAFI que possibilita diversas formas de consultas, que já foi utilizada por Barbosa e Rodrigues (2023). Já os dados da União foram retirados dos RARP e formatado via Excel pelo autor.

Por conveniência do estudo, limitou-se ao escopo o orçamento apenas do Exército Brasileiro, ou seja, excluindo os repasses de outros órgãos. Nascimento (2020) identificou alguns problemas no estoque de RPNP relacionado às Transferências da União com a gestão interna dos municípios, apesar de seu estudo as transferências ao EB estarem registradas nas

demais transferências, não apresentando tanta relevância, optou-se em não a utilizar. Ademais, o EB tem contratos com outros entes como municípios, logo, a gestão destes poderá impactar nesta pesquisa.

Então após a extração total dos dados do Exército, porém, das quatro Unidades Orçamentárias do EB, apenas o Comando do Exército e Fundo do Exército serão utilizadas, visto que a Fundação Osório e a Indústria de Material Bélico exercem atividades que não se relacionam diretamente com a Defesa Nacional, explica Santana (2022).

Outro ponto percebido com o passar dos anos é que RGCE tiveram configurações e nomenclaturas diferentes no decorrer dos 10 anos da série em estudo, desta forma, o TG auxilia na consulta em todo o período, pois se consegue restringir aos recursos orçamentários das UO já definidas e padroniza as informações conforme os últimos três relatórios apresentados pela instituição, ou seja, RGCE 2021, 2022 e 2023.

Na segregação por Grupo de Natureza da Despesa (GND), serão retiradas ao longo das análises as despesas com Pessoal e Reserva de Contingência, ficando apenas com os GND 3 – Outras Despesas Correntes e GND 4 – Investimentos, tendo em vista que o orçamento do EB trazer apenas estes grupos de despesas.

No que se destina ao pagamento de pessoal, não há discricionariedade sobre tal despesa, logo, se exclui da análise seguindo a mesma linha apontada por Vasconcelos (2018), e somando a análise de Coelho *et al* (2019), entendendo que as despesas com pagamento de pessoal não devem participar da análise, pois, além de serem obrigatórias, a sua execução é mais fácil e seus créditos são aprovados previamente, portanto, o gestor não interfere na sua execução.

Já reserva de contingência, pelas análises da PCA/EB foi percebido que a mesma só configurou na previsão orçamentária e somente em alguns anos distintos, não passando para as fases de execução da despesa.

3.2 Análise dos dados

Os dados serão trabalhados a partir do *Gretl*, tanto estatística descritiva quanto em relação ao modelo econométrico além de outras tabulações mediante o Microsoft Excel. Com análises amparadas em gráficos e tabelas de elaboração própria.

Andrade (2013) define Gretl como “acrônimo para *GNU Regression, Econometrics and Time-Series Library*, é um pacote estatístico livre e multiplataforma desenvolvido, principalmente, para ser usado em pesquisas econométricas”. Higuera, Jácome, Gavilanez e Oviedo (2019); Lima (2022) e Oliveira (2023), também utilizaram esse *software* em suas

pesquisas. Já o *software* Excel já foi utilizado em outros diversos trabalhos como o de Santana (2022) e Barbosa e Rodrigues (2023).

3.3 Análise das variáveis

As variáveis foram definidas a partir da definição prevista na LDO (2021, 2022 e 2023) que diferencia a execução orçamentária da execução financeira e do conceito que envolve “orçamento paralelo” presente na literatura, além de vários trabalhos científicos, os quais estão em consonância com o foco do estudo.

Na Tabela 7 estão elencadas todas as variáveis que fizeram parte do estudo, algumas utilizadas nas estatísticas descritivas, outras no modelo econométrico e algumas em ambas as situações.

Tabela 7
Variáveis utilizadas para gerar os resultados da estatística descritiva e a econométrica

Variável	Descrição	Fonte	Estatística	Econometria
Crédito Orçamentário Inicial	Orçamento inicial disponibilizado ao EB	(Lei n. 4.320, 1964) e RGCE (2014 – 2023).	Sim	Não
Crédito Orçamentário	Orçamento total disponibilizado e atualizado para o Exército Brasileiro.	Barcelos (2012) e Vasconcelos (2018)	Sim	Não
Despesa Empenhada	Materializa a execução orçamentária	Vasconcelos (2018) e (Lei n. 14.791, 2023)	Sim	Sim
Despesa Liquidada	Segundo estágio da execução da despesa.	(Lei n. 4.320, 1964) e (Lei n. 14.791, 2023)	Sim	Não
Despesa Paga (execução financeira)	Pagamento do Estado finalizado ao entregar o numerário	(Lei n. 4.320, 1964); (Lei n. 14.791, 2023) e Vasconcelos (2018)	Sim	Sim
Despesas em RPNP	Despesas que foram apenas empenhadas e foram transportadas para o exercício seguinte	Cavalcanti (2018) e (Lei n. 4.320, 1964)	Sim	Sim
Estoque de RP	Acúmulo de inscrição de RP – “Orçamento Paralelo”.	Aquino e Azevedo (2017); Andrade e Cavalcante (2022)	Sim	Sim
Restos a Pagar Pagos	Pagamento de RP em determinado exercício.	Vasconcelos (2018) e (Lei n. 14.791, 2023)	Sim	Sim
Restos a Pagar Processados	Despesa liquidada que foi transposta para exercício posterior.	(Decreto n. 93.872, 1986)	Sim	Não
Restos a Pagar Não Processados	Despesa apenas empenhada que foi transposta para exercício posterior.	(Decreto n. 93.872, 1986)	Sim	Não

Restos a Pagar Cancelados	RP cancelado pelo gestor ou pela STN em conformidade com a legislação	Santana, Silva e Nascimento (2024); (Decreto n. 93.872, 1986)	Sim	Sim
<i>Dummy</i> UO	Indica uma qualidade ou um atributo em relação as UO do EB na gestão de RP pelo OD na sua UG.	Missio e Jacobi (2007)	Não	Sim
<i>Dummy</i> Temporal	Indica mudança na gestão de RP devido a uma nova legislação.	Gujarati e Porter (2011) e (Decreto n. 9.428, 2018)	Não	Sim

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir dos trabalhos revisados.

Visto que a execução orçamentária e a financeira passam por essas variáveis apresentadas na Tabela 6, na próxima subseção será analisado os objetivos específicos com as suas respectivas variáveis.

3.3.1 Gestão de restos a pagar da União e comparativo com o Exército

Inicialmente serão vistos os dados da União, os quais foram retirados dos Relatórios de Avaliação de Restos a Pagar produzidos pela STN, que tem dados de 2006 a 2023 que são apresentados de um ano para o outro graficamente, isto significa que é o primeiro ano é o que fechou de saldo contábil e o segundo ano o que vai ser gerenciado no próximo exercício financeiro. Exemplo “2009/2010”, um valor de RP que encerra no final de 2009 será o gerenciado no exercício de 2010.

Serão vistos os pontos onde o estoque de RP diminui, investigando sua possível causa, na série de dados com valor nominal.

Foi realizado a atualização a valor presente de 2023 com o apoio do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) na série histórica, calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a fim de encontrar o pico real do saldo de RP da União.

A escolha pelo IPCA está relacionada ao fato de no ano de 2016, este índice passar a ser o indexador das dívidas dos Municípios com o Governo Federal, segundo Almeida (2016).

Flores (2013) explica que a escolha do IPCA é considerada um marco na economia ao ser escolhido como o orientador para determinar o ponto a ser atingido pelo governo no que se refere à inflação, instituindo em 1999 o sistema de metas para a inflação.

Por fim será feito um comparativo entre União e Exército por seus valores nominais a partir das variáveis RP, RPP e RPNP, de forma que a análise se dará pelos valores que cada Instituição tinha no respectivo ano entre 2014 a 2023. Verificando as oscilações de um ano para o outro e aspectos isomorfômicos nessa trajetória da União e EB.

3.3.2 Orçamento do Exército Brasileiro e seu Resto a Pagar

Com o objetivo de analisar o Orçamento do EB, buscou-se a extração de dados pelo Tesouro Gerencial no período 2014 a 2023 no SIAFI, buscando os saldos das contas contábeis referentes as variáveis: Crédito Orçamentário Inicial, Crédito Orçamentário Atualizado, Despesas Empenhadas, Despesas Pagas, Estoque de Restos a Pagar (RPP e RPNP), Estoque de Restos a Pagar Pagos (RPP e RPNP) e Restos a Pagar Cancelados (RPP e RPNP).

No início não tem filtro na extração pelo TG, em seguida se restringe às Unidades Orçamentárias do Comando do Exército e Fundo do Exército e por fim o filtro do Grupo de Natureza da Despesa.

Após a análise do Orçamento passa-se para a questão dos restos a pagar do Exército, identificando a composição do estoque pelas modalidades de RP e por o Grupo de Natureza da Despesa.

Na composição do estoque de RP foi visto o ano de emissão do empenho para verificar o acúmulo ano a ano e também o percentual de empenhos realizados no último trimestre para verificar o efeito de liberações de recursos ao final do ano.

Em relação ao cancelamento de RP será verificado o percentual cancelado referente ao último trimestre e a proporção de cancelamentos por GND.

As análises são realizadas com o apoio da estatística descritiva, pela proporção, pois os valores estão nominais, além do apoio de tabelas e da literatura.

3.3.3 Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro

A análise se dá pelas variáveis Crédito Orçamentário, Despesas Empenhadas, Liquidadas, Inscritas em RPNP e Pagas, estoque de restos a pagar (processado e não processado) e estoque de RP pago (P e NP). Neste momento os dados estão agrupados pelo Exército nas Unidades Orçamentárias: Comando do Exército e Fundo do Exército

3.3.3.1 Execução orçamentária do Exército Brasileiro

Na execução orçamentária demonstra os dados iniciais com o filtro dos Grupos de Natureza da Despesa: Outras Despesas Correntes (3) e Investimentos (4).

Feito a restrição das UO e GND, verifica-se na execução orçamentária o percentual empenhado em relação ao crédito orçamentário. Com o resultado do que foi empenhado, analisa-se percentualmente o que foi liquidado e o que não foi.

Tendo esses dados é possível realizar reflexões sobre a execução orçamentária a partir do referencial teórico.

3.3.3.2 Execução financeira do Exército Brasileiro

Para a execução financeira será pela equação econométrica, que para os dados foram mantidos os filtros (UO e GND) e são introduzidas as UG do EB que receberam recursos durante a série temporal de 2014 a 2023, logo a consulta retornou com dados de 858 Organizações Militares (OM), entretanto foi necessário realizar um balanceamento, reduzindo os dados para 308 OM que tinham todas as informações necessárias para todo o período de dez anos, para a utilização do modelo econométrico como painel por série histórica.

A hipótese geral é que a despesa paga no respectivo exercício financeiro é impactada pelo “orçamento paralelo”. Assim, para responder o problema de pesquisa, são apresentadas sete hipóteses que deverão esclarecer a proposta da dissertação no que tange a execução financeira do EB.

Hipótese 1: não existe diferença na gestão de RP em relação as UO do EB – Cmdo Ex e F Ex. Uma *Dummy* pode identificar um atributo qualitativo, Missio e Jacobi (2007), neste contexto, procura-se a ausência ou presença de algum atributo que diferencie a gestão das duas UO.

Hipótese 2: o Decreto n. 9.428/2018 pode ser considerado uma mudança institucional na gestão de RP do Exército. Gujarati e Porter (2011) concordam que a *Dummy* pode captar um atributo qualitativo e Decreto n. 9.428, 2018, modificou a legislação de restos a pagar, portanto, uma hipótese bem plausível.

Hipótese 3: a despesa empenhada afeta positivamente a execução financeira do EB. Vasconcelos (2018) explica que uma despesa iniciada e encerrada é aquela que foi empenhada e paga no próprio exercício, desta forma, indicando uma relação positiva.

Hipótese 4: a Inscrição de Restos a Pagar afeta negativamente a execução financeira do EB. A inscrição em RP é um empenho que deixou de ser pago no seu exercício, como avaliza Cavalcanti (2018), logo, um pagamento não feito no próprio exercício.

Hipótese 5: o estoque de restos a pagar afeta negativamente a execução financeira do EB. O acúmulo de inscrições em RP gera o “orçamento paralelo” nas palavras de Andrade e

Cavalcante (2022), tal fato, gera um contexto de competição entre o orçamento do exercício e o estoque de RP de anos anteriores.

Hipótese 6: os Restos a Pagar Cancelados afetam positivamente a execução financeira do EB. O cancelamento de RP é uma despesa que deixará de ser paga, explicam Santana, Silva e Nascimento (2024), portanto, um financeiro que irá sobrar para outros pagamentos.

Hipótese 7: o pagamento do estoque de Restos a Pagar afeta negativamente a execução financeira do EB. Vasconcelos (2018) identificou em seu estudo que quanto maior o estoque de RP em relação ao orçamento de um órgão, maior a proporção de pagamento de RP, logo, nessa hipótese, tenta-se captar alguma influência negativa nessa relação.

Esta análise será via equação econométrica, no qual o modelo proposto é chamado de análise de covariância (ANCOVA), devido a mistura de variáveis quantitativas e qualitativas empregadas, segundo Gujarati e Porter (2011).

A variável dependente pode sofrer influências de variáveis qualitativas e quantitativas, sendo que as quantitativas são identificadas com mais tranquilidade, pois só dependem de uma escala de mensuração, já as qualitativas irão indicar a presença ou a falta de alguma qualidade, explicam Missio e Jacobi (2007) e Gujarati e Porter (2011).

A fim de verificar e testar as hipóteses anteriormente citadas, serão realizados testes econométricos através do *software Gretl*, considerando a equação a seguir:

$$DPAG = \alpha + DT + \beta_1 + \beta_2DEMP + \beta_3IRPNP + \beta_4EQRP + \beta_5RPCAN + \beta_6ERPPG + \varepsilon$$

Onde:

DPAG: variável dependente Despesa Paga que representa a execução financeira do exercício;

DEMP: Despesa Empenhada;

IRPNP: Despesa Inscritas em Restos a Pagar não Processado;

EQRP: Estoque de Restos a Pagar;

RPCAN: Restos a Pagar Cancelados;

ERPPG: Estoque de Restos a Pagar Pagos;

α : *Dummy* UO, diferencia as duas Unidades Orçamentárias do EB, Cmdo do Ex (1) e F Ex (0);

DT: *Dummy* Temporal, verifica se com a edição do Dec. 9.428/2018 aconteceu alguma mudança relevante na gestão de RP do EB, atribuindo “0” para o período de 2014 a 2018 e “1” de 2019 a 2023.

A atribuição de valores “1” ou “0” é um método para qualificar por intermédio da variável *dummy*, em uma análise de regressão, segundo Missio e Jacobi (2007). Desta forma o modelo de equação seria:

No *Gretl* será utilizada a estrutura do conjunto de dados em painel, organizando em Séries Temporais Empilhadas com número dez de intervalos de tempo e dimensão temporal anual a partir de 2014.

3.4 Limitações da Pesquisa

As consultas no TG permitem o acesso a dados da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, segundo Santana (2022). Tal ferramenta permite consultas a partir do ano de 2008, dessa forma uma limitação do uso da ferramenta, entretanto, para o trabalho em questão não irá interferir, pois está dentro do período a ser analisado neste trabalho.

O qual foi estipulado de 2014 a 2023 pois quando se padronizou as informações das PCA/EB mais recentes da série, contidas em cada Relatório de Gestão do Comando do Exército (RGCE) RGCE dos anos de 2021, 2022 e 2023, os dados com mesmo padrão destas últimas iniciavam no ano de 2014, ou seja, uma limitação temporal.

Por fim, há uma limitação em conectar o superávit financeiro e as despesas de exercícios anteriores com o trabalho, tendo em vista o estudo está se baseando na gestão das Organizações Militares do Exército.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Alinhado ao objetivo geral do estudo, são apresentadas as análises dos dados realizados em conformidade com os objetivos específicos. Somam-se ao trabalho as reflexões suportadas pela teoria de base e literatura acadêmica.

4.1 Exposição da Gestão de Restos a Pagar da União e comparação com o EB

Para se verificar uma breve análise da gestão dos RP da União, tem-se na sua evolução um norteador para a se atingir o primeiro objetivo específico. Ressalta-se que estudos baseados na Teoria Institucional possibilitam entender como as organizações funcionam, segundo Araújo *et al* (2019).

Verificando a Figura 1, a dinâmica do Governo Federal desde 2006 a 2023 em um primeiro momento a partir dos valores nominais tem-se a soma que é o RP, ou seja, o estoque de RP que se divide em RPP e RPNP.

Constata-se um aumento a partir de 2006 para o exercício de 2007 no estoque de RP, atingindo um pico em 2014, pois nos dois anos seguintes (2015 para 2016 e 2016 para 2017), houveram dois declínios em relação ao ano anterior, (STN, 2017).

Depois houveram novamente acréscimos sucessivos em quase todos os anos até o final da série no ano de 2023. A outra queda do estoque de RP aconteceu em 2019 para o exercício de 2020, isto em relação a série anterior, fato condicionado ao decreto de cancelamento de RP, o Dec. 9.428/2018, (STN, 2020).

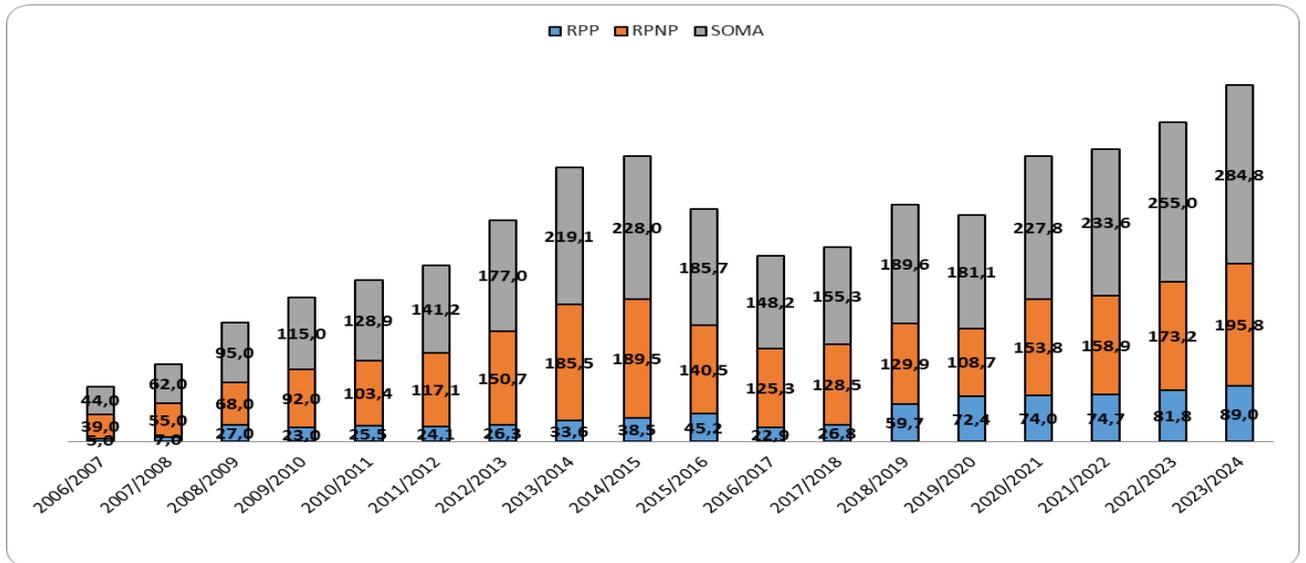


Figura 1: Evolução dos Restos a Pagar do Governo Federal em valores nominais

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Relatórios de Avaliação de Restos a Pagar de 2017 a 2024. Em R\$ bilhões.

Tal situação indica uma tendência de aumento e diminuição do estoque de RP da União que deverá refletir em vários órgãos da administração pública, como visto a evolução em Lima, Figueiredo e Santos, (2017) e a diminuição que consta RARP de 2017 (STN, 2017) e (STN, 2020).

Das três diminuições do estoque de RP da União, duas aconteceram em virtude de alguma norma, de 2015/2016 por acórdão do TCU (STN, 2017) e de 2019/2020 por decreto presidencial, como apontam Andrade e Cavalcante (2022).

Partindo do pressuposto da Teoria Institucional de que as organizações e os indivíduos estão cercados por valores, normas, regras, crenças e suposições entendidas como as corretas, de acordo com Barley *and* Tolbert. É possível identificar tanto nos acórdãos quanto no decreto, o aspecto da “regra” influenciando a tomada de decisão.

De outra forma, realizando a atualização pelo IPCA há uma mesma base, é possível identificar se os picos de RP se alteram.

Pela Figura 2, vê-se então que nos anos de 2012 a 2014 foi o período onde se concentraram os maiores volumes de restos a pagar da União, contudo, analisando apenas a concentração dos RPNP, a série aumenta, começando em 2006 até 2013, mantendo o mesmo declínio de 2014 para 2015.

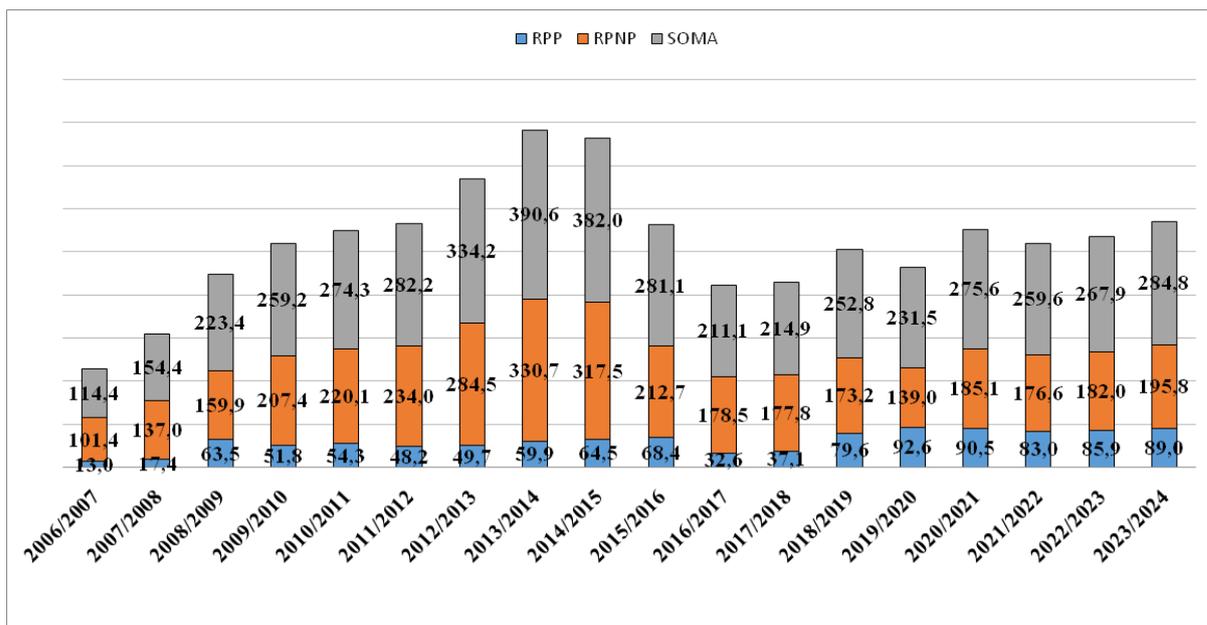


Figura 2: Evolução dos Restos a Pagar do Governo Federal em valores atualizados pelo IPCA
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Relatórios de Avaliação de Restos a Pagar de 2017 a 2024 e atualizado pelo IPCA (IBGE).

Neste ponto, a atualização pelo IPCA permitiu identificar que houveram volumes de estoque de RP no passado, que foram maiores em três momentos (2012, 2013 e 2014) do que anos recentes, justificando a intervenção do TCU no ano de 2015 por intermédio do acórdão 2.823/2015-TCU-Plenário para que fossem realizadas medidas para conter o crescimento do estoque, (TCU, 2015). Já os demais anos da União perderam apenas para o ano de 2023, ou seja, já é o quarto maior volume da série.

É interessante discutir que quando o empenho é inscrito ao final do ano, será aquele recurso a ser pago para quem foi empenhado e sem alguma correção monetária. Desta forma a atualização aqui é para fins didáticos para fazer essa análise de quando o estoque de RP atingiu o maior patamar.

Uma possível contestação de valores corrigidos pelo fornecedor se dará por outras formas processuais que não fazem parte deste estudo, como um processo de despesas de exercícios anteriores.

Uma outra informação relevante é verificar a trajetória percentual dos RP em relação ao Orçamento, que pode indicar um incrementalismo orçamentário onde o trabalho orçamentário passa por ajustes monetários a cada novo planejamento, explica Barcelos (2012).

Tal cenário pode ser visto nos últimos três anos (2021, 2022 e 2023) quando mesmo com o aumento nominal sucessivo no estoque de RP a proporção relativa ao orçamento pouco se modificou, ficando entre 8,0% e 8,2%, como pode ser verificado na Figura 3.

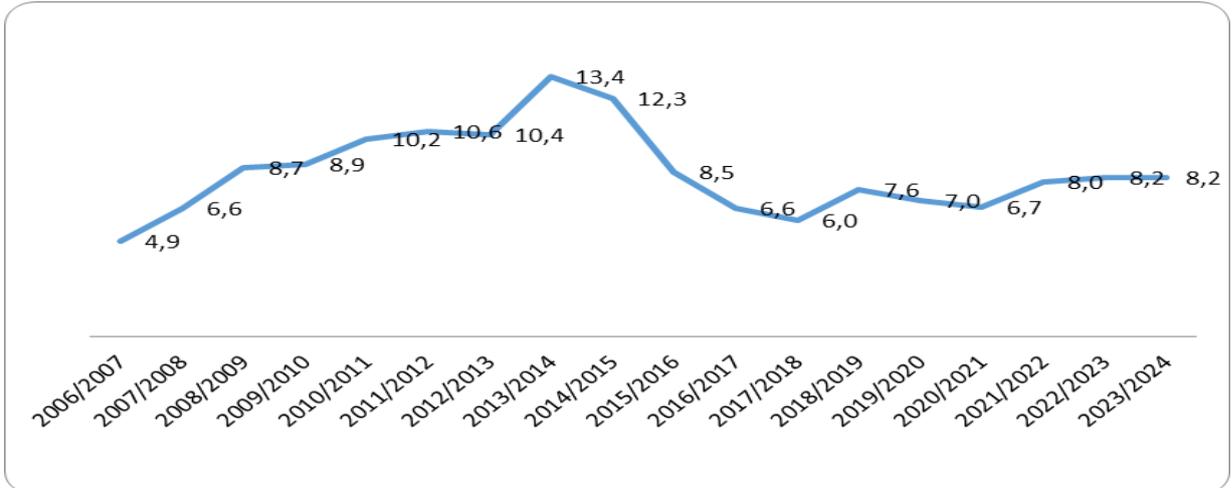


Figura 3: Trajetória dos estoques de restos a pagar da União percentualmente ao seu orçamento.

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios de Avaliação de Restos a Pagar da STN (2017 a 2024).

Percebe-se que o pico foi no ano de 2013, perfazendo cerca de 13,4% em relação ao orçamento daquele ano. Essa relação ratifica a questão crescente do estoque de RP constatada no acórdão 2.823/2015-TCU-Plenário.

A proporção do estoque de RP em relação ao orçamento da União estava na casa de dois dígitos percentuais desde 2010 até 2014, ou seja, entre 10,2% a 13,4% na União. Em um comparativo da União com o EB da sua gestão dos RP permite entender como instituições externas penetram nas estruturas e procedimentos internos que são conhecidos como isomorfismo, nas palavras de DiMaggio *and* Powel (1983).

Partindo pela Figura 4 que apresenta os valores nominais em bilhões dos RP que é a soma de RPP e RPNP do Exército no início do orçamento em cada ano. Pode-se destacar uma queda no estoque de RP de 2014 para 2015 e um crescimento desde 2017 até 2023. O aumento brusco do saldo de RP de 2018 para 2019 se deve a mudança contábil das ordens bancárias que refletiu no aumento do saldo de restos a pagar processados.

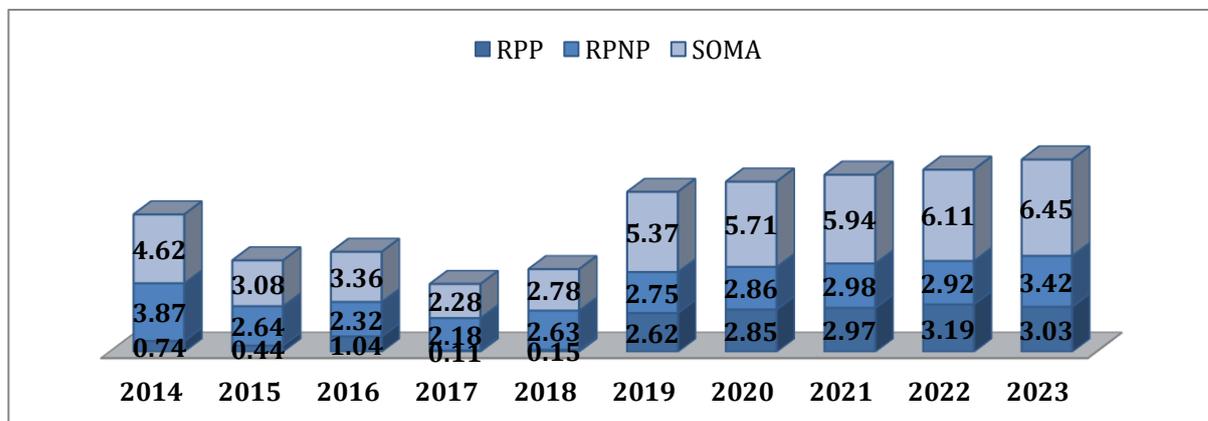


Figura 4: Restos a Pagar do Exército Brasileiro de 2014 a 2023.

Fonte: Elaboração própria com dados em R\$ bilhões a partir da PCA/EB de 2014 a 2023.

Diferente da série da União que tem dados desde 2006, as do Exército iniciam com os dados do exercício financeiro de 2014, situação explicada na metodologia, sendo então atribuído o zero da análise progressiva do EB neste ano.

No comparativo da Tabela 8 com os dados da União na Figura 1 com os dados do EB na Figura 4, apenas em três anos (2016, 2017 e 2019) o estoque de RP dos dois não seguiram a mesma lógica de aumentar ou diminuir em relação ao ano anterior, entretanto, desde 2020 tanto a União quanto o EB seguem a lógica de aumento do saldo de RP ano após ano.

A queda em restos a pagar de 2015 em relação a 2014 está diretamente relacionada a crise do Governo Federal que ocasionou um enorme contingenciamento naquele ano, conforme os achados de S. L. Santos (2020) e Santana (2022).

Analisando as separadamente as duas modalidades de RP (RPP e RPNP) além da soma é possível identificar quando foi maior ou menor pela Tabela 8, depreende-se que acontecem outras diferenças entre o EB e a União de forma que em 2016 e 2017 os estoques de RP foram totalmente diferentes e em 2018, 2020 e 2021 totalmente iguais.

Mesmo o estoque de RP seguindo uma tendência de aumento a partir de 2020, aconteceram duas diferenças pontuais, uma nos RPNP de 2022, onde o a inscrição do EB foi menor que da União e outra nos RPP de 2023 na qual a do EB foi maior, entretanto é verificar os aspectos do isomorfismo.

Tabela 8
Comparativo EB e União da evolução dos seus estoques de RP

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
EB	RP	0	Menor	Maior	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior
	RPNP	0	Menor	Maior	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor	Maior
	RPP	0	Menor	Maior	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor
União	RP	0	Menor	Menor	Maior	Maior	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior
	RPNP	0	Menor	Menor	Maior	Maior	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior
	RPP	0	Maior	Menor	Maior						

Nota: Elaboração própria com base na evolução dos RP da União e do Exército.

O fato de em 2019 o estoque de RP do EB não ter diminuído, indica que o Dec. 9.428/2018 não influenciou tanto na gestão do EB de formas que seu saldo de RP aumentou, fato similar ao estoque de 2016, no qual na União houve a diminuição nas três variáveis em relação ao ano anterior e no EB aumento nas três, logo, contrariando as vertentes de controle fiscal de 2016 que envolviam o cancelamento de RP no tocante a priorização dos pagamentos de RP e o esforço em manter a limitação de empenho, (STN, 2017).

Se o isomorfismo mimético envolve uma imitação de procedimentos internos de uma determinada organização segundo Barcellos (2018), neste cenário, os aspectos não se refletiram no EB, haveria a necessidade de uma mudança institucional e a partir dela um comportamento alinhado.

Ao contrário de 2015, onde as três variáveis tiveram diminuição em relação ao ano anterior, confirmando os possíveis efeitos do acórdão 2.461/2015-TCU e acórdão nº 825/2015-TCU, enquanto no EB houve aumento no RPP.

Neste recorte é possível identificar que uma legislação tem poder de coerção no que concerne a gestão de RP, portanto um isomorfismo coercitivo que faz com que acontece na União, acaba se refletindo nos demais órgãos que seguem as mesmas regras, ou seja, um isomorfismo coercitivo.

4.2 Análise do orçamento do Exército Brasileiro para o período de 2014 a 2023

Este tópico tratará de dados resumidos do Orçamento do EB com maior detalhe para os RP, a fim de atingir o segundo objetivo específico do trabalho.

4.2.1 Visão do Orçamento do EB

Começando por uma visão ampla e sem filtros do orçamento do EB no período de 2014 a 2023, tem-se na Tabela 9 as variáveis: Crédito Orçamentário Inicial, Crédito Orçamentário Atualizado e Despesa Empenhada, além do percentual das despesas empenhadas em cada ano em relação ao seu respectivo crédito orçamentário atualizado.

Tabela 9

Visão inicial do orçamento disponibilizado ao Exército Brasileiro -em R\$ bilhões. Percentual da Despesa Empenhada em relação ao Crédito Orçamentário Atualizado

Ano	Crédito Orçamentário	Crédito Orçamentário	Despesas	Empenhadas /
	Inicial	Atualizado	Empenhadas	Orçamentário Atualizado
2014	30,89	34,07	35,03	102,8%
2015	34,14	37,25	37,50	100,7%
2016	36,13	38,38	39,50	102,9%
2017	42,18	42,49	43,62	102,7%
2018	44,53	45,48	46,53	102,3%
2019	45,42	48,43	49,33	101,9%
2020	49,58	52,30	52,52	100,4%
2021	52,08	52,81	53,55	101,4%
2022	53,46	55,10	55,81	101,3%
2023	55,36	55,84	56,58	101,3%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Exército Brasileiro adaptados do SIAFI extraídos pelo Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

O Crédito Orçamentário Atualizado é sempre maior que o Inicial em cada ano da série, indicando que durante o exercício financeiro, outros recursos foram disponibilizados para o próprio EB além da previsão inicial.

Tal fato acontece por novas liberações orçamentárias durante o ano e mesmo com possibilidades de cortes e contingenciamentos da União, o fato é que no balanço geral, em todos os anos o saldo orçamentário do órgão foi sempre positivo, ou seja, não houve cortes que fizessem que o montante final não fosse positivo.

Logo, o parâmetro inicial de análise terá como base os Créditos Orçamentários Atualizados, os quais foram inferiores as Despesas Empenhadas em todos os anos, conforme o que consta nos RGCE de 2014 a 2023 analisadas. Isto se deve ao fato do EB receber recursos de outros órgãos para os mais diversos casos de empregos, a depender do tipo de Transferência Voluntária como, por exemplo um contrato, convênio, parceria ou outro meio no qual ocorra à transferência de recursos entre os órgãos envolvidos, (CCIEEx, 2024).

Portanto, corrobora a necessidade de se filtrar as UO Cmdo Ex e FEx, a fim de trabalhar apenas com os seus próprios recursos, nos quais a gestão não dependa da ação de outro órgão externo ao EB como a liberação de financeiro por exemplo.

Em termos de nomenclatura, como foi visto que o Crédito Orçamentário Atualizado será a base, a partir de agora, será denominado apenas como Crédito Orçamentário para fins didáticos. Seguindo o estudo, cabe verificar como se dá a execução do orçamento do EB e a Tabela 10 demonstra o quanto do orçamento destinado ao órgão nas duas UO foi devidamente empenhado no decorrer da série temporal proposta.

O que se vê é um percentual alto da despesa empenhada, mantendo a tendência de outros órgãos públicos de gastar o máximo dos recursos que lhes são ofertados, como apontado por Alves e Pederiva (2015).

Tabela 10
Percentual das Despesas Empenhadas e o Orçamento do Exército Brasileiros das Unidades Orçamentárias Cmdo Ex e FEx -em R\$ bilhões.

Ano	Crédito Orçamentário	Despesa Empenhada	Percentual
2014	34,07	33,39	98,02%
2015	37,25	35,98	96,58%
2016	38,38	37,94	98,85%
2017	42,49	42,11	99,11%
2018	45,48	45,03	99,00%
2019	48,43	47,91	98,93%
2020	52,30	50,88	97,28%
2021	52,81	52,36	99,13%
2022	55,10	54,72	99,31%
2023	55,84	55,53	99,44%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Os percentuais apresentados na Tabela 10 confirmam que a gestão do EB para a realização de empenhos é realmente alta, consumindo quase que a totalidade do Crédito Orçamentário que foi disponibilizado para a instituição, um reflexo da pressão por gastos que os gestores sofrem, na visão de Araújo, Lins e Diniz (2022).

O crédito orçamentário do EB compreende gastos com Outras Despesas Correntes (GND 3), Investimentos (GND 4) e com despesas de Pessoal e Encargos Sociais (GND 1), sendo esses três grupos passando para as fases de execução da despesa.

O que não acontece com as Reservas de Contingência que quando apareceram, ficaram apenas na previsão orçamentária, como demonstrado nos RGCE de 2016, 2018, 2022 e 2023, (CCIEx, 2017, CCIEx, 2019; CCIEx, 2023; CCIEx, 2024).

Como mencionado anteriormente, os gastos com a GND 1 tendem a serem superiores a outras naturezas de despesas, a partir dessa ideia é evidenciado na Tabela 11 a despesa empenhada pelo grupo de natureza da despesa, além de comprovar o não empenho das Reservas de Contingências orçadas em determinados anos.

A literatura demonstra que a maior parte do orçamento se destina ao pagamento de pessoal, como observado por Fernandes (2006) desde muitos anos atrás.

Tabela 11

Despesas Empenhadas do Exército Brasileiro por Grupo de Natureza da Despesa - em R\$ bilhões e percentualmente.

Ano	GND 4 - Investimentos		GND 3 - Outras Despesas Correntes		GND 1 - Pessoal e Encargos Sociais	
	Nominal	Percentual	Nominal	Percentual	Nominal	Percentual
2014	1,45	4,34%	4,25	12,71%	27,70	82,95%
2015	0,99	2,74%	4,36	12,11%	30,64	85,15%
2016	1,17	3,08%	4,72	12,44%	32,05	84,48%
2017	1,66	3,94%	5,18	12,31%	35,27	83,75%
2018	1,66	3,69%	5,50	12,22%	37,86	84,10%
2019	1,67	3,48%	5,86	12,23%	40,39	84,30%
2020	1,58	3,11%	5,76	11,31%	43,54	85,58%
2021	1,44	2,75%	6,12	11,70%	44,80	85,56%
2022	2,06	3,76%	6,43	11,75%	46,24	84,50%
2023	1,99	3,58%	6,33	11,39%	47,21	85,03%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Mais de 80% das despesas empenhadas pelo EB no período em análise são referentes a Pessoal e Encargos Sociais - GND 1, as quais são obrigatórias e liquidadas e pagas praticamente no seu respectivo exercício financeiro.

Estatisticamente o mínimo percentual foi de 82,95% no ano de 2014 e a máxima de 85,58% ocorrido em 2020, obtendo ainda uma média de 84,54 % e mediana de 84,49%, valores bem próximos que demonstram pouca distorção do conjunto de dados.

Ainda sobre a GND 1, houve um DP de 0,83 que demonstra a pouca dispersão dos dados. Essa pouca dispersão dos dados, também é vista no gasto em investimentos que obteve um DP de 0,52 e outras despesas correntes com um DP de 0,46.

Já em relação à homogeneidade dos dados, os investimentos com 15,14% no coeficiente de variação, foi o que apresentou maior dispersão, ao passo que Pessoal e Encargos Sociais e Outras Despesas Correntes ficaram com CV de 0,98 % e 3,83% respectivamente.

Para a última análise até aqui, recorre-se a Tabela 12 a fim de verificar o percentual pago das despesas empenhadas no seu respectivo ano, tanto global e percentualmente, além de separar por GND, ou seja, do montante pago no exercício, quanto percentualmente em cada GND foi realmente pago.

No ano de 2015 as despesas com investimentos apresentaram o seu menor índice percentual de pagamentos, que ficou em 25,00% do que foi empenhado, já o máximo foi de 56,00% em 2020, ambas, as menores estatísticas de pagamento da série em relação aos demais GND. Situação que comprova a peculiaridade desse tipo de despesa que faz com que seu prazo de execução seja maior.

Vale ressaltar ainda sobre o ano de 2015 são os menores percentuais de pagamentos dentro dos seus GND, das despesas com investimentos e outras despesas correntes, respectivamente 25,00% e 69,00%, em relação ao empenhado, fato ocasionado pela crise do Governo Federal, identificado por S. L. Santos (2020) e Santana (2022).

Tabela 12

Despesas Empenhadas com porcentagem paga pelo Exército Brasileiro total e por grupo de natureza da despesa - em R\$ bilhões e porcentagem

Ano	Despesa empenhada, Despesa Paga e Percentual pago			Investimentos	Outras Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais
2014	33,39	31,62	95%	37%	80%	100%
2015	35,98	33,87	94%	25%	69%	100%
2016	37,94	36,42	96%	52%	80%	100%
2017	42,11	40,12	95%	44%	80%	100%
2018	45,03	40,81	91%	53%	81%	94%
2019	47,91	43,09	90%	46%	77%	94%
2020	50,88	46,14	91%	56%	76%	94%
2021	52,36	47,38	90%	54%	74%	94%
2022	54,72	49,07	90%	42%	74%	94%
2023	55,53	49,80	90%	31%	76%	94%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Quando se compara pelo total empenhado pelo pagamento, a execução financeira se aproxima da orçamentária pelo fato de quase pagá-lo no próprio exercício ao apresentar

percentuais acima ou igual a 90% de pagamento das despesas empenhadas em cada ano, uma média de 92%.

Entretanto, ao segregar o pagamento por GND, observa-se pela Tabela 13 que o maior responsável dos pagamentos é o grupo de Pessoal e Encargos Sociais com média de 96,40% dos pagamentos das despesas empenhadas, o que causa um desequilíbrio com os outros dois GND que obtiveram 76,70% no GND 3 e 44,00% no GND 4.

O peso da despesa de pessoal se dá pelo fato de ser a maior parte do Orçamento da Força e como também é paga quase em sua totalidade no próprio exercício, acaba por puxar os números da execução financeira também para cima, visto que o orçamentário é alto nos três GND. O que não se reflete na parte dos investimentos e outras despesas correntes, onde a orçamentária se mantém alta, porém a financeira não acompanha.

O GND 1 era pago em 100% até 2017, já que em 2018 com a mudança de registro contábil, o percentual caiu para 94%, contudo essa despesa é inscrita em RPP e já em janeiro do ano seguinte já é paga, de forma que a despesa já é totalmente executada tanto orçamentária quanto financeira (STN, 2023).

Essa mudança contábil promovida pela STN, está identificada nos pressupostos da teoria institucional a partir de um isomorfismo coercitivo, visto em Di Maggio *and* Powell (1983).

A Tabela 13 foi criada com os dados percentuais estatísticos da Tabela 12 para se ver mais claramente as diferenças estatísticas entre as três GND.

Tabela 13
Estatística descritiva das Despesas Pagas – em porcentagem

Item	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	DP	CV
Despesa Paga	92,20%	91,00%	90,00%	96,00%	2,49%	2,70%
Investimentos	44,00%	45,00%	25,00%	56,00%	10,41%	23,67%
Outras Despesas Correntes	76,70%	76,50%	69,00%	81,00%	3,74%	4,88%
Pessoal e Encargo Social	96,40%	94,00%	94,00%	100,00%	3,10%	3,21%

Nota: Dados percentuais. Fonte: Elaboração própria a partir de dados adaptados do Tesouro Gerencial com utilização do *Gretl* (2014 a 2023).

A despesa paga durante o exercício varia de 90% (mínimo) até 96% (máximo), com DP de 2,49% e CV 2,70%, esses últimos dados estatísticos indicam a pouca distorção dos dados.

O item da Tabela 13 que mais se aproxima do montante da despesa paga é justamente o grupo de Pessoal e Encargos Sociais, tendo como máximo o percentual de 100% e mínimo de 94,00%, com DP e CV pequenos, 3,10 e 3,21 respectivamente.

As maiores distorções ficaram por conta dos GND 3 e GND 4, sendo que é nos investimentos onde acontecem as maiores disparidades se comparadas com os GND 1 e GND 3, como pode-se observar pelos coeficientes de variação mais elevados.

Vale ressaltar que as diferenças estatísticas estão entre os itens, pois se comparar por exemplo a média e a mediana de cada item, é perceptível que em todos os casos, elas estão bem próximas em suas respectivas análises, o que demonstra uma certa assimetria da distribuição dos dados, de forma que o topo da distribuição não está tão distante do centro, o que corrobora a ideia de orçamento incremental discutido por Berry (1990) *apud* Barcelos (2012).

Em relação ao desvio padrão e ao coeficiente de variação da GND 4, elas foram as únicas entre os itens analisados com dois dígitos, 10,41% e 23,67% respectivamente, demonstrando a maior dispersão entre os quatro itens analisados, mesmo com a proximidade da média e mediana, 44,00% e 45,00% respectivamente, não foi suficiente para que o item tivesse a série menos homogênea em relação aos demais.

Esta subseção mostrou o orçamento do Exército Brasileiro, apresentando os dados de 2014 a 2023 contendo o crédito orçamentário, despesas empenhadas e pagas, restringindo para as Unidades Orçamentárias Comando do Exército e Fundo do Exército e segregando por Grupo Natureza de Despesa.

Na próxima subseção será apresentado o estudo do estoque de restos a pagar do Exército a partir dos filtros já realizados no orçamento do EB.

4.2.2 Estoque de Restos a Pagar do Exército Brasileiro

Dando prosseguimento a análise do segundo objetivo específico, analisa-se a formação do estoque de restos a pagar (RP) do Exército Brasileiro, identificando as variáveis que podem melhor refletir a proposta da dissertação.

Nesta subseção, além da evolução de RP, será visto o percentual que os Restos a Pagar Processados (RPP) e os Restos a Pagar Não Processados (RPNP) correspondem ao estoque de RP e os cancelamentos que por ventura aconteceram.

No que diz respeito a variável restos a pagar bloqueados, estes só tiveram saldos em suas contas contábeis nos anos de 2015 e 2016 em torno de R\$ 24,2 e R\$ 3,7 milhões respectivamente, portanto não foram considerados para as demais estatísticas do estudo.

Pela Tabela 14 que demonstra os dados de RP do Exército divididos por Grupo de Natureza da Despesa (GND), nota-se que foram os GND 3 (Outras Despesas Correntes) e 4

(Investimentos) que diminuiram o valor de RPP em relação a 2022, enquanto o GND 1 aumentou em 2023.

Enquanto que a queda de 0,06 bilhões de 2022 no montante de RP do EB em relação a 2021 foi ocasionado por uma inscrição maior em RPNP em 2021 no grupo investimentos.

Tabela 14

Restos a Pagar do Exército por Grupo de Natureza da Despesa- em R\$ milhões.

Ano	RP		RPP			RPNP	
	Total	Investimentos (4)	Outras Despesas Correntes (3)	Pessoal e Encargos Sociais (1)	Investimentos (4)	Outras Despesas Correntes (3)	Pessoal e Encargos Sociais (1)
2014	4.615,32	645,18	94,03	1,27	2.580,73	1.293,53	0,57
2015	3.075,07	193,88	243,25	0,02	1.509,84	1.128,08	0,01
2016	3.362,76	391,87	648,73	0,00	1.095,60	1.226,56	0,00
2017	2.281,37	27,84	78,53	0,00	954,51	1.220,49	0,00
2018	2.780,94	72,63	80,80	0,00	1.303,52	1.323,99	0,00
2019	5.369,95	39,47	172,91	2.404,21	1.387,44	1.365,91	0,00
2020	5.712,79	66,48	233,28	2.553,91	1.311,62	1.547,07	0,43
2021	5.943,90	95,84	174,88	2.695,41	1.156,77	1.820,28	0,72
2022	6.113,01	117,40	383,78	2.693,36	1.009,97	1.907,77	0,72
2023	6.451,78	40,26	229,95	2.762,54	1.537,65	1.879,22	2,16

Nota: Dados em R\$ Milhões. Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Desmembrando os RP em GND é possível constatar que as Despesas de Pessoal e Encargos Sociais interferem pouco na gestão dos restos a pagar no que diz respeito aos RPNP.

De modo contrário, as Despesas com Pessoal causaram um aumento substancial em 2019 nas despesas inscritas em RPP a partir daquele ano e, por conseguinte elevaram o estoque de RP. No EB desde 2019 o estoque vem aumentando e na União o aumento sucessivo iniciou a partir de 2020 pois em 2019 houve uma queda nas inscrições em RPNP em relação a 2021.

Tal fato relacionado aos RPP é fruto de uma mudança contábil que envolve a emissão de ordens bancárias do sistema de pagamento a partir do ano de 2019, identificada por Santana (2022) e como consta no Relatório RP de 2019, (STN, 2020), corroborando o isomorfismo coercitivo a partir de ser uma replicação, como explicam Powell *and* Bromley (2015), neste caso um procedimento contábil promovido pela STN.

O próprio relatório traz a explicação que ao descontar esse efeito, o valor reduz exponencialmente, de forma a corroborar o entendimento até aqui de que os RPNP terão o maior impacto na gestão dos RP e que a GND 1 - Pessoal e Encargos Sociais pode ser desconsiderada para as próximas análises, focando somente nos GND 3 e 4 que realmente tendem a influenciar na gestão orçamentária e financeira do órgão.

Desta forma, manteremos o mesmo entendimento no tratamento dos restos a pagar, estudando os Grupos de Natureza da Despesa de investimento e de outras despesas correntes, além de filtrar para as Unidades Orçamentárias do Exército (Comando do Exército e Fundo do Exército).

Na Figura 5 é possível ver graficamente como foi a trajetória dos RPP e RPNP nas GND selecionadas (3 e 4) e seus respectivos percentuais, estando os RPNP sempre com os maiores percentuais tanto em relação a Outras Despesas Correntes quanto a Investimentos.

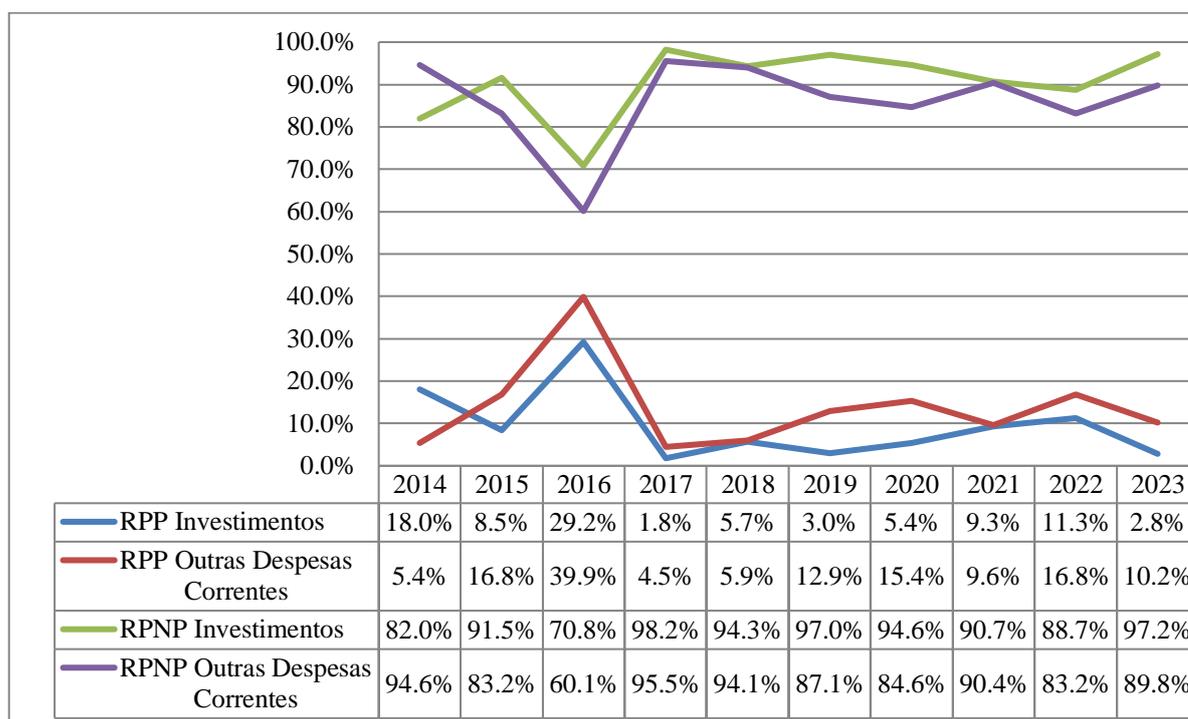


Figura 5: Desdobramento dos Restos a Pagar com base em informações do Tesouro Gerencial (2024).

Nota: Dados em percentuais. Fonte: Elaboração própria a partir de dados adaptados do tesouro gerencial (2014 a 2023) e da ferramenta Excel.

Os estoques de RPNP superam consideravelmente os de RPP tanto em relação aos investimentos quanto em outras despesas correntes, corroborando com os achados de Coelho *et al* (2019) e Santana (2022).

Outra maneira de analisar é pela origem do exercício que o empenho está refletindo em cada estoque de RP em seu respectivo ano que está acumulado as despesas. Na Tabela 15 é possível verificar tal situação, ela é emblemática ao demonstrar quando foi a emissão de cada empenho representada no seu respectivo estoque que vai de 2014 a 2023. Para fins didáticos, onde tem 0,00% existe algum valor que o arredondamento não alcançou e o “-” indica ausência de valores naquele ano.

Tabela 15

Estoque de Restos a Pagar e a porcentagem em cada ano de emissão do empenho que gerou o respectivo estoque

Ano	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
2006	0,03%	0,04%	0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,03%	0,03%
2007	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	-	-	-	-
2008	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	-	-	-	-
2009	0,02%	0,01%	-	-	-	0,00%	-	-	-	-
2010	0,61%	0,24%	0,14%	0,11%	0,07%	0,07%	0,00%	-	-	-
2011	1,71%	1,13%	0,48%	0,29%	0,20%	0,20%	-	-	-	-
2012	34,82%	3,02%	1,80%	1,85%	1,36%	1,28%	-	-	-	-
2013	62,80%	20,22%	5,55%	1,76%	0,97%	0,71%	0,03%	-	-	-
2014	-	75,33%	16,21%	5,12%	1,75%	0,98%	0,00%	-	-	-
2015	-	-	75,78%	12,02%	2,54%	1,56%	0,01%	0,00%	-	-
2016	-	-	-	78,78%	10,10%	3,21%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%
2017	-	-	-	-	82,95%	15,83%	3,83%	0,06%	0,00%	0,00%
2018	-	-	-	-	-	76,11%	10,47%	2,63%	0,01%	0,00%
2019	-	-	-	-	-	-	85,60%	19,08%	5,78%	0,45%
2020	-	-	-	-	-	-	-	78,19%	14,95%	3,57%
2021	-	-	-	-	-	-	-	-	79,22%	8,45%
2022	-	-	-	-	-	-	-	-	-	87,50%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Da série de dados, pode-se depreender que o maior valor que interfere no estoque é o do ano exatamente anterior ao próximo exercício financeiro e que no ano seguinte, ou seja, dois anos após a inscrição, ele já diminui a sua expressividade no estoque substancialmente, contudo, o grande peso do estoque de RP é nos dois primeiros anos após a respectiva inscrição, o que já corrobora a ideia de plurianualidade de Carvalho (2012) e Santos *et al* (2012), além dos outros anos que compõe cada estoque, do modo que no ano de 2023 os saldo eram 0,03% (2006); 0,45% (2019); 3,57 (2020); 8,45% (2021); 87,50% (2022).

Em termo percentuais, em 2023 foi o maior percentual representado pelo exercício posterior, ficando em 87,50% e em 2014 o menor índice que ficou na casa dos 62,80%.

A diminuição do estoque de RP no ano seguinte, demonstra uma gestão eficiente das despesas inscritas em restos a pagar, o que tende a minimizar os possíveis cancelamentos e demonstra a procura em inscrever despesas que serão utilizadas em prol do bem público.

Nesta linha de cancelamentos, como os RPNP estão na primeira fase da execução de despesa, ou seja, apenas foram empenhados, eles têm maiores probabilidades de cancelamentos ao final do seu prazo de vigência, pois o caminho deles é maior que o dos RPP que só aguardam a fase do pagamento.

O Estoque de RP de 2019 elencado na Tabela 16 é o ano que representa a maior concentração de emissão de empenhos em anos distintos (13 exercícios), começando com emissões do ano de 2006 até 2018.

Grande parte do estoque referente aos anos mais antigos, foram cancelados no final de 2019 na esteira do Dec. nº 9.428/2018, corroborando o que foi apontado no Relatório de Avaliação RP 2020, (STN, 2020) e Andrade e Cavalcante (2022).

Até a emissão do Dec. nº 9.428/2018, o estoque de RP vinha se acumulando por diferentes exercícios, o que reforçava o entendimento de Alves e Pederiva (2015) em relação ao “orçamento paralelo” e a característica plurianual do orçamento indicada por Carvalho (2012).

Neste contexto, havia uma cultura na gestão de RPNP que não eram cancelados até o ano de 2018, logo sua inscrição dita como correta dentro dos valores, normas, regras, crenças e suposições que envolvem a gestão de RP, estão alinhados na Teoria Institucional explicada por Barley *and* Tolbert (1997).

Outro fato relevante é o quanto se emite em empenhos no último trimestre com reflexo no Estoque de RP em cada ano. A Tabela 16 demonstra essa situação na qual a emissão de empenho no último trimestre tem grande impacto na formação dos estoques, especificamente dos GND 3 e 4.

Tabela 16

Valores e porcentagem do estoque de Restos a Pagar e a emissão de empenhos referentes ao último quadrimestre - em R\$ bilhões e porcentagem.

Ano	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Estoque de RP	3,40	2,35	2,78	1,93	2,39	2,39	2,67	2,62	2,87	3,27
Último trimestre	1,84	1,45	1,67	1,33	1,57	1,16	1,73	1,70	1,93	1,87
Percentual	54%	62%	60%	69%	66%	49%	65%	65%	67%	57%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Tal procedimento confirma a ideia de Cavalcanti (2018) acerca de empenhos realizados tardiamente no último trimestre e a tal “dezembrada” que elevam o número de inscrições de RP segundo Barros e Cavalcante (2021). Um reflexo dos descontingenciamentos que ocorrem nessa época do ano.

A Tabela 17 mostra o que foi cancelado no período deste estudo, não se mostra o que foi bloqueado tendo em vista que aqueles RP que passam a situação de bloqueio em um exercício financeiro e não sendo desbloqueados até 31 de dezembro do mesmo exercício são cancelados.

Ademais, como dito anteriormente, em apenas em duas situações foi constatado saldo na conta de RP bloqueados no Exército.

Tabela 17*Relação com Valor Nominal dos Restos a Pagar- em R\$ milhões e porcentagem*

Ano	RP cancelado total	Investimentos	Outras Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais
2014	75,71	26,68 35,24%	48,24 63,71%	0,79 1,05%
2015	47,81	16,50 34,51%	31,28 65,43%	0,03 0,05%
2016	85,96	25,27 29,39%	60,69 70,60%	0,00 0,00%
2017	80,78	44,57 55,18%	36,21 44,82%	0,00 0,00%
2018	89,95	44,71 49,70%	45,24 50,30%	0,00 0,00%
2019	178,65	106,29 59,49%	72,36 40,51%	0,00 0,00%
2020	64,75	31,39 48,47%	33,21 51,29%	0,15 0,24%
2021	66,76	22,15 33,18%	44,57 66,75%	0,05 0,07%
2022	136,17	51,81 38,05%	84,34 61,94%	0,03 0,02%
2023	81,52	41,98 51,50%	39,53 48,49%	0,00 0,00%

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

O fato de terem poucos cancelamentos no GND 1 - Pessoal e Encargos Sociais reforça a ideia desse grupo não fazer parte da análise completa, ou seja, sua inscrição em RP é irrisória como identificado por Nascimento (2020). O maior cancelamento do GND 1, aconteceu em 2014 perfazendo 1,05% do montante de RP cancelados no mesmo ano.

Já o GND 4 e GND 3 apresentaram percentuais relevantes, em consonância com os achados de Santana (2022), portanto merecem uma análise mais apurada, no contexto da Tabela 17.

De toda série de dez anos, por sete vezes o cancelamento em Outras Despesas Correntes superou a despesa em Investimentos, indicando para o GND 3 o maior índice de cancelamentos na gestão de RP do EB.

Em relação ao último trimestre de cada ano que compõe um estoque de RP, por exemplo, no cálculo do último trimestre referente ao ano de 2014 estão todos os empenhos emitidos em outubro, novembro e dezembro de 2013 e os dos mesmos trimestres dos anos anteriores que compuseram o estoque de RP do ano de 2014.

A lógica foi seguida para o estoque dos anos posteriores a 2014 da série em análise, ou seja, para o estoque do ano de 2015, acrescentam-se os empenhos emitidos no último trimestre de 2014 e assim por diante e demonstrado na Tabela 18.

Tal cenário é um indício que valida a gestão UILI (“use ou perca”) explicada por Khalil, Kim *and* Lawarree (2019) onde se gasta para não perder recursos e acaba-se gastando equivocadamente, pois a maioria dos cancelamentos de restos a pagar são oriundos dos últimos trimestres de cada ano, indicando o intuito de se gastar recursos ao invés de devolvê-los no final do ano.

Tabela 18*Cancelamento de Restos a Pagar dos empenhos referentes ao último trimestre- em R\$ milhões e porcentagem*

Ano	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Cancelamento de RP	74,91	47,78	85,96	80,78	89,95	178,65	64,60	66,72	136,15	81,52
Último trimestre	52,04	27,08	61,95	51,99	53,22	115,01	40,71	40,55	82,98	40,03
Percentual	69%	57%	72%	64%	59%	64%	63%	61%	61%	49%

Nota: Dados em R\$ Milhões e percentuais. Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do Tesouro Gerencial (2014 a 2023).

Tendo em vista o pouco valor que as despesas com Pessoal e Encargos Sociais afetam no total dos cancelamentos de RP, tais valores foram retirados, os quais modificavam apenas os anos de 2014, 2015, 2020, 2021 e 2022.

O impacto do último trimestre também acaba refletindo no cancelamento de RP por representar grande parte do cenário o que acaba sendo reflexo da desmembrada apontado por Barros e Cavalcante (2021) além de constituírem despesas figurativas, nas palavras de Silva *et al* (2017).

4.3 Execução Orçamentária e Financeira do Exército Brasileiro frente a um possível “orçamento paralelo”

A fim de verificar a dinâmica da execução orçamentária e financeira do Exército, foram confeccionadas várias tabelas e gráficos para melhor visualização e entendimento da gestão nesse órgão público. Na tabela 19 é possível verificar os momentos em que os contingenciamentos deixaram o orçamento atualizado menor o inicial.

No olhar macro, ou seja, na soma de todos os Grupos de Natureza da Despesa (GND) tal situação não é perceptível, pois as despesas obrigatórias de Pessoal acabam por elevar o saldo final.

Desta forma, ao segregar por GND, percebe-se que em 2015 e 2017 houveram uma queda, condizente com os achados de Santana (2022), no que concerne ao contingenciamento do Governo Federal.

Além de outra queda em 2023 nas despesas em investimentos, o que reflete o bloqueio de dotações orçamentárias de despesas discricionárias que chegou a cerca de 4,9 bilhões no ano de 2023, (Dec. n. 11.415/2023), nesse contexto de contingenciamento do orçamento daquele ano.

Tabela 19*Momentos que o contingenciamento do Governo Federal diminui o Orçamento Inicial do Exército*

Ano	Crédito Orçamentário Inicial					Crédito Orçamentário Atualizado				
	Soma Inicial	Inves timen tos	Outras Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Reserva de Contingên cia	Soma Atualizada	Inves timen tos	Outras Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Reserva de Contingên cia
2014	30,89	1,86	4,42	24,62	0,00	34,07	1,92	4,42	27,73	0,00
2015	34,14	1,98	4,63	27,53	0,00	37,25	1,97	4,64	30,64	0,00
2016	36,13	1,21	4,46	30,35	0,11	38,38	1,29	4,84	32,15	0,11
2017	42,18	1,96	5,46	34,71	0,05	42,49	1,72	5,42	35,30	0,05
2018	44,53	1,65	5,47	37,41	0,00	45,48	1,67	5,60	38,22	0,00
2019	45,42	1,56	5,56	38,16	0,15	48,43	1,72	5,90	40,66	0,15
2020	49,58	1,54	5,77	40,25	2,02	52,30	1,62	5,88	43,66	1,13
2021	52,08	1,27	5,88	44,65	0,28	52,81	1,45	6,20	44,88	0,28
2022	53,46	1,87	5,76	45,75	0,08	55,10	2,11	6,49	46,42	0,08
2023	55,36	2,16	6,00	47,10	0,09	55,84	2,10	6,41	47,29	0,05

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023).

As variáveis para essas análises são as descritas na metodologia e mantendo a linha de filtros e analisados anteriormente, chega-se a tabela 20 com os dados do EB das suas UO, Comando do Exército e Fundo do Exército.

Tabela 20*Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro- em R\$ bilhões*

Ano	Crédito Orçamentário	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Inscritas em RPNP	Despesas Pagas	Estoque de RP (P e NP)	Estoque de RP pago (P e NP)
2014	34,07	33,39	31,82	1,57	31,62	3,40	2,74
2015	37,25	35,98	34,66	1,32	33,87	2,35	1,63
2016	38,38	37,94	36,48	1,46	36,42	2,78	2,28
2017	42,49	42,11	40,25	1,86	40,12	1,93	1,44
2018	45,48	45,03	43,37	1,66	40,81	2,39	1,73
2019	48,43	47,91	45,93	1,99	43,09	4,79	4,23
2020	52,30	50,88	49,04	1,84	46,14	5,22	4,59
2021	52,81	52,36	50,47	1,88	47,38	5,32	4,65
2022	55,10	54,72	52,03	2,69	49,07	5,56	5,02
2023	55,84	55,53	52,79	2,73	49,80	6,04	5,35

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023).

Como visto, os dados contendo todas as GND dão a ideia de que o estoque de RP e inscrições em cada exercício é pequeno em relação as despesas empenhadas. O percentual do estoque de RP vai de 4,58% (mínimo) no ano de 2017, até 10,87% (máximo) atingido em 2023.

Em relação às inscrições em restos a pagar ao final de cada exercício financeiro, essas atingiram seu máximo da série em 4,92% das despesas empenhadas, patamar atingido no ano de 2022 e 2023. Fatos que endossam a opção de retirar a GND 1 dos estudos conclusivos da dissertação a partir do peso que essas despesas têm no orçamento e fato de terminarem sua execução praticamente no próprio exercício.

4.3.1 Execução orçamentária do Exército Brasileiro

Para a verificação da execução orçamentária será utilizada as variáveis Crédito Orçamentário, Despesas Empenhadas, Despesas Liquidadas e Despesas Inscritas em RPNP, como explicado na metodologia.

Desse modo, na Tabela 21 são acrescentados os filtros das GND 3 e 4, visto que as UO – Cmdo Ex e UO – F Ex já foram filtradas.

Tabela 21

Execução orçamentária e financeira do Exército Brasileiro – Outras Despesas Correntes e Investimentos- em R\$ Bilhões

Ano	Crédito Orçamentário	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Inscritas em RPNP	Despesas Pagas	Estoque de RP (P e NP)	Estoque de RP pago (P e NP)
2014	6,34	5,69	4,12	1,57	3,92	3,40	2,74
2015	6,61	5,34	4,02	1,32	3,24	2,35	1,63
2016	6,12	5,89	4,42	1,46	4,37	2,78	2,28
2017	7,14	6,84	4,99	1,86	4,86	1,93	1,44
2018	7,26	7,16	5,50	1,66	5,34	2,39	1,73
2019	7,62	7,52	5,54	1,99	5,25	2,39	1,82
2020	7,51	7,34	5,50	1,84	5,29	2,67	2,03
2021	7,65	7,56	5,68	1,88	5,28	2,62	1,96
2022	8,60	8,48	5,79	2,69	5,59	2,87	2,32
2023	8,50	8,31	5,58	2,73	5,43	3,27	2,59

Nota: Fonte: Elaboração própria a partir do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023).

Visualmente já se percebe que os dados como o crédito orçamentário, despesas empenhadas, liquidadas e pagas tinham duas casas de bilhões na Tabela 20 e foram todos reduzidos a uma casa, estando agora todas as variáveis na mesma casa, diminuindo a disparidade inicial proporcionada pela despesa com Pessoal.

Despesas inscritas em RPNP não teve alteração em seus saldos, demonstrando que não existe inscrição de despesa de Pessoal e Encargos Social em restos a pagar não processado, seguindo o entendimento de Aquino e Azevedo (2017) de que esse tipo de despesa não deve ser inscrita em RPNP.

Já a queda do estoque de RP e do que dele é pago a partir de 2019, só reforça a mudança contábil que aumentou a inscrição em restos a pagar processados referente a despesas do GND 1.

Na Tabela 22 apresentam-se a proporção de todas as despesas dos GND 3 e 4 empenhadas, com proporção do crédito orçamentário. Observa-se que o percentual varia de 80,75% (mínimo em 2015) a 98,85% (máximo em 2021) no período.

Tabela 22*Execução orçamentária do Exército Brasileiro - Orçamento versus Empenhos - em R\$ bilhões e porcentagem*

Ano	Crédito Orçamentário	Despesas Empenhadas	Percentual Empenhado
2014	6,34	5,69	89,80%
2015	6,61	5,34	80,75%
2016	6,12	5,89	96,12%
2017	7,14	6,84	95,81%
2018	7,26	7,16	98,57%
2019	7,62	7,52	98,76%
2020	7,51	7,34	97,77%
2021	7,65	7,56	98,85%
2022	8,60	8,48	98,61%
2023	8,50	8,31	97,78%

Nota: Elaboração própria a partir do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023).

Tirando os anos de 2014 e 2015 nos quais a despesa empenhada em relação ao orçamento ficaram em 89,80% e 80,75%, nos outros oito anos o menor valor foi 95,81% em 2017, demonstrando a forte tendência de empenhar todo o orçamento disponibilizado ao Exército, portanto corroborando com o entendimento de Galhardo *et al* (2015) de que o OD tem uma necessidade de empenhar todo o crédito que lhe é disponibilizado. Cenário que tem relação com a legitimidade, pois Hoque (2018) explica que existe um movimento na sociedade, o qual força as organizações se tornarem semelhantes, no caso aqui a Administração Pública.

De igual forma ao que diz Suchman (1995) *apud* Russo (2015), pois entende-se que as ações da entidade são desejáveis, a partir de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições, logo a execução orçamentária do Exército estaria abarcada.

Dado que empenhar é apenas a primeira fase a execução da despesa, na Tabela 23, pode-se verificar as etapas de liquidação e da inscrição em restos a pagar da execução orçamentária alinhado aos conceitos previstos na LDO (Lei n. 14.194, 2021; Lei n. 14.436, 2022; Lei n. 14.791, 2023).

Tabela 23*Execução orçamentária do Exército Brasileiro – Despesas Liquidadas e Inscritas em Restos a Pagar não Processados*

Ano	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Percentual Despesa Liquidada	Despesas Inscritas em RPNP	Percentual Inscritas RPNP
2014	5,69	4,12	72,34%	1,57	27,66%
2015	5,34	4,02	75,27%	1,32	24,73%
2016	5,89	4,42	75,16%	1,46	24,84%
2017	6,84	4,99	72,86%	1,86	27,14%
2018	7,16	5,50	76,82%	1,66	23,18%
2019	7,52	5,54	73,61%	1,99	26,39%
2020	7,34	5,50	74,96%	1,84	25,04%
2021	7,56	5,68	75,09%	1,88	24,91%
2022	8,48	5,79	68,27%	2,69	31,73%
2023	8,31	5,58	67,14%	2,73	32,86%

Nota: Dados em R\$ Bilhões e percentual. Elaboração própria a partir do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023) para as GND 3 e 4.

A média das despesas liquidas ficou em 73,15% com um desvio padrão de 3,16 pontos percentuais, contudo, o ponto que chama a atenção é o aumento do percentual das inscrições em RP nos dois últimos anos na Tabela 23 que ecoa em menor liquidação nos anos de 2022 e 2023 respectivamente de 31,73% e 32,86% (Tabela 23).

Apesar desse aumento nas inscrições, o desvio padrão também foi de 3,16 pontos percentuais, demonstrando pouca dispersão dos dados ao longo dos dez anos.

Desta forma a simples inscrição em RP vai de encontro ao entendimento de Andrade e Cavalcante (2022) onde um órgão busca a manutenção do crédito orçamentário ao transferir os recursos do ano corrente para a conta de restos a pagar, ou seja, acabando por criar um “orçamento paralelo”.

4.3.2 Execução financeira do Exército Brasileiro

Já em relação a execução financeira, a meta é verificar o pagamento da despesa durante o seu respectivo exercício em contraponto a estoque de restos a pagar do mesmo ano, seguindo o definido na metodologia na qual o pagamento propriamente dito, guarda a relação com a execução financeira, (Lei n. 14.194, 2021; Lei n. 14.436, 2022; Lei n. 14.791, 2023).

Já a execução financeira está na Tabela 24, em que se apresenta a despesa paga em relação à despesa empenhada e o pagamento de restos a pagar em relação ao seu saldo cada exercício.

No geral, o pagamento do saldo de RP tem se mostrado proporcionalmente maior do que o pagamento das despesas do próprio exercício, (GND 3 – outras despesas correntes e GND 4 - Investimentos).

Por exemplo, em 2023, 65,33% das despesas empenhadas foram pagas, enquanto que 79,07% do saldo de restos a pagar foi pago, ou seja, foi pago mais do saldo do estoque de RP no exercício.

Apenas em 2018 se pagou proporcionalmente mais despesas do próprio exercício, que ficou em 74,64 % do que de restos a pagar (despesas de exercícios anteriores), que representou um percentual de 72,44%.

Tabela 24

Execução financeira do Exército Brasileiro – Pagamento de despesas empenhadas e saldos de Restos a Pagar pagos – GND 3 e 4

Ano	Despesas Empenhadas	Despesas Pagas	Percentual Despesa Paga	Estoque de RP (P e NP)	Estoque de RP pago (P e NP)	Percentual RP Pago
2014	5,69	3,92	68,90%	3,40	2,74	80,71%
2015	5,34	3,24	60,57%	2,35	1,63	69,35%
2016	5,89	4,37	74,17%	2,78	2,28	82,17%
2017	6,84	4,86	70,98%	1,93	1,44	74,66%
2018	7,16	5,34	74,64%	2,39	1,73	72,44%
2019	7,52	5,25	69,83%	2,39	1,82	76,40%
2020	7,34	5,29	72,13%	2,67	2,03	76,17%
2021	7,56	5,28	69,83%	2,62	1,96	74,70%
2022	8,48	5,59	65,91%	2,87	2,32	81,00%
2023	8,31	5,43	65,33%	3,27	2,59	79,07%

Nota: Dados em R\$ Bilhões e percentuais. Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SIAFI adaptados do TG (2014 a 2023).

Por outro lado, em valores nominais, o estoque de RP nunca foi superior ao da despesa empenhada em cada exercício, bem como o valor pago das despesas também foi superior nominalmente ao dos RP (Tabela 24).

Diferentemente do estudo de Santos *et al* (2012) o EB não apresentou em nenhum momento um “orçamento paralelo” maior que do próprio exercício.

Após a seleção de todas as variáveis que podem afetar a despesa paga, ou seja, a execução financeira do EB, chegou-se na Tabela 25 referente a equação econométrica proposta.

O modelo se mostra muito significativo, tendo em vista a significância de todas as variáveis independentes, ou seja, são significantes a 1%.

Tabela 25

Resultado por variáveis da regressão em dados em painel – efeitos fixos com erro robusto para a variável dependente: Despesa Paga

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
Constante	30166,0	239347	0,1260	0,8998
Dummie Temporal	457856	149660	3,059	0,0024 ***(1%)
Despesa Empenhada	0,889	0,0375001	23,71	<0,0001 ***(1%)
Inscrição em RPNP	-0,874	0,0465007	-18,79	<0,0001 ***(1%)
Estoque de Restos a Pagar	-0,045	0,0220902	-2,037	0,0425 **(1%)
Restos a Pagar Cancelados	0,137	0,0691893	1,987	0,0478 **(1%)
Estoque de RP pagos	0,084	0,0295881	2,839	0,0048 ***(1%)

Estatística baseadas nos dados ponderados

Média var. dependente	8529466	D.P. var. dependente	25655831
Soma resíd. quadrados	1,64e+16	E.P. da regressão	2437768
R-quadrado LSDV	0,9919	Dentro de R-quadrado	0,9583
Log da verossimilhança	-49501,05	Critério de Akaike	99630,09
Critério de Schwarz	101524,4	Critério Hannan-Quinn	100310,5
Rô	-0,036105	Durbin-Watson	1,979239

Nota: Adaptação conforme resultados obtidos no Gretl

As variáveis DT, DEMP, RPCAN e ERPPG apresentaram uma relação positiva com a variável dependente DPAG, já as variáveis IRPNP e EQRP tiveram uma relação negativa.

A variável dummy (α) que diferenciava as UO (Cmdo Ex e F Ex) foi excluída por apresentar uma colinearidade exata. De certa forma essa correlação perfeita já era esperada, pois no EB uma mesma OM terá duas UG para receber da UO – Cmdo Ex e outra da UO – F Ex, contudo é o mesmo OD de cada UG que deverá seguir as Diretrizes Orçamentárias do Exército, bem como a gestão de restos a pagar, (Diretriz, 2021; Diretriz 2023).

Já a variável DT além de ser relevante, mudou o intercepto da equação o que revela uma mudança institucional a partir de 2019 em consonância com a edição do Dec. nº 9.428/2018(STN, 2020) e também com a literatura que trata dessa legislação apontada por Andrade e Cavalcante (2022).

Pelos resultados apresentados, permite-se inferir que a Despesa Paga é mais afetada pela Despesa Empenhada de forma positiva e as Inscrições em Restos a Pagar não Processados de forma negativa, com pequena vantagem para a DEMP.

Já a uma escala decrescente de relação com a Despesa Paga, tem-se os Restos a Pagar Cancelados (positiva), Estoques de Restos a Pagar Pagos (positiva) e Estoque de Restos a Pagar (negativa).

Considerando então os coeficientes contidos na Tabela 25, tem-se a equação de regressão:

$$DPAG = 30166 + 457856 + 0,889*DEMP - 0,874*IRPNP - 0,045*EQRP + 0,137*RPCAN + 0,084*ERPPG + \varepsilon$$

O R² ajustado acima de 0,95 indica que as variáveis do modelo explicam cerca de 95,83% da variação que ocorre com a variável dependente DPAG. Desta forma, o modelo empregado explica as variações em DPAG, visto que o teste F apresenta um p-valor menor que 0,01.

A Teoria Institucional por intermédio da NSI demonstra em pelo menos duas situações como o isomorfismo coercitivo explica a gestão de RP no Exército.

O primeiro é visto no estoque de restos a pagar a partir do fato que a maior parte do estoque se refere a emissão de empenhos do último trimestre de cada exercício financeiro. Situação identificada pelo EB nos descontingenciamentos ao final do exercício que aumentam a inscrição de RP (CCIEEx, 2016).

Nesse sentido Barros e Cavalcante (2021) ligam a origem do “orçamento paralelo” no contingenciamento do Poder Executivo.

O segundo fato, mas não menos importante se traduz no Decreto 9.428/2018 como apontado por Andrade e Cavalcante (2022), o qual gerou vários cancelamentos de RP no final do exercício do ano de 2019, o qual foi o ano que continha em seu estoque a maior quantidade de empenhos emitidas em diferentes anos, chegando a treze anos distintos.

Em relação as hipóteses podemos inferir as seguintes impressões a partir da equação econométrica.

Hipótese 1: não existe diferença na gestão de RP em relação as UO do EB – Cmdo Ex e F Ex.

Gujarati e Porter (2011) explicam que quando duas variáveis tem uma relação linear exata, significa a presença de colinearidade, ou seja, os dois regressores são variáveis dependentes, logo o fato da *Dummy* UO apresentar tal cenário, confirma a hipótese 1 de que o OD irá realizar a gestão de RP da sua UG, seguindo a mesma lógica nos recursos vindo das UO do EB.

Existe aqui um padrão de comportamento que é associado ao pilar normativo da legitimação, na explicação de Scott (2010) *apud* Alves, Castro e Souto (2014), contudo não foi possível identificar quando ocorreu a mudança institucional para se verificar o isomorfismo nessa situação.

Hipótese 2: o Decreto n. 9.428/2018 pode ser considerado uma mudança institucional na gestão de RP do Exército.

Um dos mecanismos da mudança institucional isomórfica é o isomorfismo coercitivo segundo DiMaggio *and* Powell (1983). A variável DT foi introduzida para captar a edição do Decreto n. 9.428/2018, portanto, ao apresentar relevância na equação econométrica é possível afirmar tal mudança institucional.

Ratifica também a existência do pilar regulativo que está conectado às exigências legais, segundo Scott (2010) *apud* Alves, Castro e Souto (2014).

Hipótese 3: a despesa empenhada afeta positivamente a execução financeira do EB.

A equação resultou uma significância da despesa empenhada em + 0,889, logo R\$ 1,00 em empenho equivale acerca de R\$ 0,88 em despesas pagas. O empenho é a primeira fase da execução da despesa, então sem empenho não se chega a fase do pagamento, tendo a liquidação entre eles, (Lei n. 4.320/1964).

Portanto era esperado essa influência para que a execução financeira pudesse acontecer.

Hipótese 4: as Inscrições de Restos a Pagar Não Processados afetam negativamente a execução financeira do EB.

Essa hipótese também foi comprovada pelo resultado da equação que trouxe uma variável negativa de $-0,874$, lógica que se constata com o próprio conceito de RP, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (Lei n. 4.320, 1964) e Lima (2022).

Almeida (2016) acrescenta que essa inscrição é um adiamento do pagamento das despesas empenhada. Desta forma influenciar negativamente a despesas pagas do exercício é o que realmente acontece.

Ademais, o acúmulo de inscrições em restos a pagar gera o “orçamento paralelo”, na visão de Alves e Pederiva (2015), sendo os RPNP a modalidade mais problemática no sentido do “orçamento paralelo” segundo Aquino e Azevedo (2017).

Hipótese 5: o estoque de restos a pagar afeta negativamente a execução financeira do EB.

O estoque de RP formado por despesas de exercício anteriores ao exercício em análise, apresentou uma influência negativa de $-0,045$ em relação a despesa paga, logo, interfere no pagamento das despesas empenhada no respectivo exercício financeiro.

Esta hipótese comprova o estudo de Cavalcanti (2018) de que o “orçamento paralelo” gera um conflito intertemporal.

Hipótese 6: os Restos a Pagar Cancelados afetam positivamente a execução financeira do EB.

Hipótese também se comprovou na medida que os cancelamentos de RP contribuem para a redução do estoque de RP, pois não haverá reinscrição do mesmo ao final do exercício, (STN, 2017) e Vasconcelos (2018).

Portanto como explicam Santana, Silva e Nascimento (2024) com o cancelamento do RP, os recursos financeiros não competem com o exercício atual.

Hipótese 7: o pagamento do estoque de Restos a Pagar afeta negativamente a execução financeira do EB.

Seguindo a ideia de competição por recursos financeiro de Santana, Silva e Nascimento (2024), pensava-se que o pagamento de RP afetaria negativamente a execução financeira. Algo que não se concretizou pois pela equação a despesa paga é influenciada positivamente em $0,084$ do pagamento do estoque de RP.

Desde modo o fato de pagar o “orçamento paralelo” não atrapalha de forma negativa a execução financeira. Tal fato poder relação com a diminuição do Estoque de RP pelo seu pagamento, sendo este sim influenciar negativamente a despesa paga.

Pode-se então afirmar que a equação econométrica possibilitou um bom estudo nas hipóteses aqui apresentadas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depreende-se que o estudo tem muito a oferecer acerca da gestão de restos a pagar, principalmente em relação ao Exército Brasileiro, pois é mais uma possibilidade de interação com o meio acadêmico ao passo que o trabalho demonstra estatisticamente aspectos da gestão orçamentária e financeira do órgão.

A contribuição social do trabalho está no fato de produzir conhecimentos que possam esclarecer dúvida na gestão dos recursos públicos no âmbito do Exército Brasileiro e servir de subsídio para outras instituições públicas que pretendam se aprofundar na gestão de RP na sua vertente gerencial.

O estudo procurou analisar se o estoque de restos a pagar do Exército Brasileiro pode ser considerado um “orçamento paralelo” de forma a prejudicar sua execução orçamentária e financeira, de forma a não entrar nos aspectos da “Contabilidade Criativa” que alguns autores entendem está ligada a gestão de RP.

Pelo conceito que a literatura trouxe sobre o “orçamento paralelo” é possível afirmar a ocorrência do fenômeno na Instituição Exército Brasileiro, entretanto, a partir do modelo econométrico, é possível entender a gestão de RP como uma ferramenta gerencial que tem amparo na legislação, pelo fato da pouca influência negativa.

Neste ponto, apesar de faltar parâmetros com outros estudos, a afirmação se baseia em relação a outras variáveis do modo que despesa empenhada e inscrição em restos a pagar, contudo, os RP devem ser constantemente analisadas pelo gestor a fim de evitar sua má utilização que possa gerar seu cancelamento.

Ainda sobre a Teoria Institucional em sua vertente Nova Sociologia Institucional foi comprovado no seu isomorfismo coercitivo no acórdão 2823/2015-TCU-Plenário e no Dec. nº 9.428/2018, o primeiro demonstrado pela estatística descritiva e o segundo pela equação econométrica. O Dec. nº 9.428/2018 chama atenção ao diminuir o estoque de RP como um todo na União e cancelar no Exército, despesas emitidas em vários anos que forma se acumulando até 2019.

A execução do orçamentária não apresentou de forma tácita, problemas que causassem um descompasso entre os créditos orçamentários e recursos financeiros empregados nas gestões orçamentárias e financeiras do órgão.

Entretanto, partindo do entendimento que a despesa pública tem um caráter anual prevista em orçamento, foi visto que a gestão de RP do Exército tem características plurianuais, formando um “orçamento paralelo”, porém não interferindo na sua gestão orçamentária durante

a série estudada, pois os dados estatísticos comprovam a porcentagem alta de despesa empenhada em relação ao crédito orçamentário da Instituição.

Vale ressaltar que a execução financeira é influenciada de forma negativa pelas inscrições em RPNP e pelo estoque de RP, ou seja, o “orçamento paralelo” interfere negativamente as despesas pagas do respectivo exercício financeiro.

De outro modo, o percentual elevado nos itens despesas empenhadas, despesas liquidadas somado a constância nos repetidos anos traduzida no pequeno desvio padrão, reforçam a boa gestão orçamentária.

A gestão financeira também mantém uma certa tendência que só corrobora com uma efetividade no tratamento dos restos a pagar pelo Exército, contudo não apagam o fato do “orçamento paralelo” interferir negativamente nessa gestão, fato que aponta pela simples existência dos restos a pagar.

Portanto o que se pode entender é a existência de um saldo de RP que apesar de conter algumas características da literatura de “orçamento paralelo”, não se revela um problema na gestão orçamentária e financeira do Exército, porque é uma ferramenta de gestão que tem que ser usada pelo gestor para poder administrar sua Organização Militar.

Na verdade, a própria legislação contribui para a existência do fenômeno a dá características plurianuais as despesas públicas, criando exceções que ultrapassam a ciclo temporal dos restos a pagar que no geral podem chegar até três anos, cabendo então ao Ordenador de Despesas empregar essa ferramenta da melhor forma possível.

Desta forma a Instituição aceitam essas normas e exigências e com isso conquistando legitimidade, sendo muito bem observada no pilar regulativo, no qual está intrínseco as exigências legais, fato que impera na regulação de restos a pagar.

Como sugestão para estudos futuros, seria interessante aprofundar no estoque de RP do ano de 2019 a fim de verificar o que natureza de despesa que foi eliminada nos RP daquele ano e qual seria o fator que mantém a despesa emitida em 2006 no estoque de RP até o ano de 2023 na conta contábil do Exército.

Outra possibilidade de estudos poderia ser, verificar quais são as estratégias que para o Exército Brasileiro receber recursos público de outros órgãos da esfera pública para desenvolver vários tipos de trabalhos. Tais recursos são disponibilizados por Transferências Voluntárias de forma a identificar se a gestão destes restos a pagar acaba sendo muito diferente dos RP próprios.

REFERÊNCIAS

- Afonso, J. R. (2016). Orçamento Público no Brasil: História e premência de reforma. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7277402>
- Almeida, C. W. (2010). Política de defesa no Brasil: considerações do ponto de vista das políticas públicas. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/op/a/s7rPSmQTzWxwS6vKzYMwjtN/?lang=pt&format=pdf>
- Almeida, R. B. (2016). Limitação de mandato e oportunismo fiscal: evidências para a conta restos a pagar dos municípios brasileiros. Recuperado de Limitação de mandato e oportunismo fiscal: evidências para a conta restos a pagar dos municípios brasileiros (usp.br)
- Alves, R. R.; Castro, C. C.; & Souto, C. L. (2014). Processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em um Universidade Federal. Recuperado de SciELO - Brasil - Processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em uma Universidade Federal Processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em uma Universidade Federal
- Alves, G. H. T. (2015). O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil. Recuperado de V7.n11_Orçamento.pdf (cgu.gov.br)
- Alves, M. A., & Pederiva, J. H. (2015). O processo orçamentário federal e a execução das despesas em dezembro: estratégia de planejamento orçamentário? Recuperado Vista do O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO FEDERAL E A EXECUÇÃO DAS DESPESAS EM DEZEMBRO: estratégia de planejamento orçamentário? (ufma.br)
- Andrade, R. R., & Cavalcante, L. R. (2022). Restos a Pagar na Administração Pública Federal: uma análise do instrumento no Conselho Administrativo de Defesa Econômica no período de 2015 a 2019. Recuperado de <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/redap/article/view/6648>.
- Andrade, C. H. C. (2013). Manual de Introdução ao Pacote Econométrico Gretl. Recuperado 2013-12.pdf

- Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. Recuperado de SciELO - Brasil - Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária.
- Araújo, F. S. M., Flores, R. F., Santos, S. M., & Cabral, A. C. A. (2019). Estudo bibliométrico sobre a Teoria Institucional: Uma caracterização da produção científica brasileira. Recuperado de ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE A TEORIA INSTITUCIONAL: UMA CARACTERIZAÇÃO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA | ConTexto - Contabilidade em Texto (ufrgs.br)
- Araújo, J. G. R., Lins, T. S. M., & Diniz, J. A. (2022). O Fenômeno Use it or Lose it na Execução Orçamentária das Universidades Federais e a inscrição em Restos a Pagar. Recuperado de Viewof THE USE IT OR LOSE IT PHENOMENON IN THE BUDGET EXECUTION OF FEDERAL UNIVERSITIES AND THE ENROLLMENT OF THE UNPAID COMMITMENTS (anpcont.org.br)
- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., & Lima, I. A. (2013). A “Contabilidade Criativa” e a inscrição de Restos a Pagar como “Expediente” para alcançar o Superávit Primário. Recuperado de ResearchGate
- Barbosa, M. E. F., & Rodrigues, E. C. C. (2023). Idiossincrasias associadas aos cancelamentos de despesas inscritas em restos a pagar. Recuperado de Idiossincrasias associadas aos cancelamentos de despesas inscritas em restos a pagar | Revista de Gestão e Secretariado (revistagesec.org.br)
- Barcelos, C. L. K. (2012). Governança Orçamentária e mudança institucional: o Caso da Norma Geral de Direito Financeiro - Lei nº 4.320/64. Recuperado de 2012_CarlosLeonardoKleinBarcelos.pdf (unb.br)
- Barcellos, E. S. (2018). A institucionalização da Controladoria Geral da União de 2002 a 2014 e a atribuição de avaliação de programas: Um processo histórico e discursivo Recuperado de <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/29216/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado%20-%20Eduardo%20dos%20Santos%20Barcelos.pdf>
- Baremlitt, G. F. (1992). Compêndio de Análise Institucional e outras correntes: Teoria e prática. Editora Rosa dos Tempos. 2ª Ed.

- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution. Recuperado de Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution (sagepub.com)
- Barros, J. S., & Cavalcante, L. R. M. T. (2021). Impactos do contingenciamento na execução dos gastos públicos: O caso do Departamento de Ciência e Tecnologia do Exército Brasileiro. Recuperado de <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/redap/article/view/5434/2150>
- Bracarense, L. S. F. P., Silva, M. A. R., Lima, L. P. F., & Araújo, D. L. P. (2022). As despesas de exercícios anteriores e o cancelamento de restos a pagar processados sob a ótica do tribunal de contas do estado do Tocantins. Recuperado de AS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E O CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS SOB A ÓTICA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS | Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (ucb.br)
- Carvalho, M. B. (2012). Restos a Pagar e a Anualidade Orçamentária. Recuperado de Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)
- Centro de Controle Interno do Exército. Relatório de Gestão Comando do Exército (2014 a 2023). Recuperado de Prestação de Contas Anual (PCA) (eb.mil.br)
- Chaerki, K. F., Ribeiro, G., & Ferreira, J. M. (2019). Uma Introdução à Teoria Institucional do Ponto de Vista Sociológico. Recuperado de Microsoft Word - Uma introdução à teoria institucional....docx (researchgate.net)
- Coelho, J. (1952). Teoria e Processo do Orçamento. 2ª Edição. Departamento de Imprensa Nacional.
- Coelho, G. N., Santana, G. M., Fey, V. A., & Santos, E. A. (2019). Gestão de Restos a Pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. Recuperado de <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2738>

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Recuperado de [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)

Decreto nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

Decreto nº 5.751, de 12 de Abril de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5751.htm#art5

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. Recuperado de [D93872 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)

Decreto nº 7.654, de Dezembro de 2011. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Recuperado de [Decreto nº 7654 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br).

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. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9428.htm

Decreto nº 11.415, de 16 de fevereiro de 2023. Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma de execução mensal de desembolso do Poder Executivo federal para o exercício de 2023 e dá outras providências. Recuperado de [D11415](http://planalto.gov.br)

Decreto nº 11.813, de 5 de dezembro de 2023. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2024, de despesas inscritas em restos a pagar não processados no exercício de 2022, provenientes de transferências voluntárias. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11813.htm#art1

Decreto nº 11.855, de 26 de dezembro de 2023. Dispõe sobre termos de compromisso relativos às transferências obrigatórias de recursos da União para a execução de ações do Programa de Aceleração do Crescimento - Novo PAC. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11855.htm#art20

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2095101>

Diretriz do Comandante do Exército 2023 - 2026. (2023). Recuperado de https://www.10rm.eb.mil.br/images/banners/diretriz_cmd_eb_2023.pdf

Diretriz Especial de Economia e Finanças do Comandante do Exército 2023/2024, de fevereiro de 2023. 1ªEd. Recuperado de Apresentação do PowerPoint (eb.mil.br)

Diretriz Especial de Economia e Finanças do Comandante do Exército 2024/2025, de novembro de 2023. Recuperado de http://www.dcont.eb.mil.br/images/Dtz_Esp_de_Econ_e_Fin_24-25_v13.pdf

Diretriz Especial de Gestão Orçamentária e Financeira para o ano de 2022, de 17 de setembro de 2021, do Comandante do Exército. Recuperado de [Diretriz_Especial_de_Gestao_Orcamentaria_e_Financeira_para_o_ano_de_2022_1.pdf](#) (eb.mil.br)

Fernandes, F. B. (2006). As relações civil-militares durante o governo Fernando Henrique Cardoso - 1995/2002. Recuperado de (Microsoft Word - Fernando B. Fernandes - As rela\347\364es Civil-Militares durante o Governo Fernando Henrique Cardoso - completa.doc) (unb.br)

Filho, R. C. G., Melo, E. J. C., Resende, A. L., Neto, L. M. A., & Marciniuk, F. L. (2015). A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias. Recuperado de A EVOLUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NO PERÍODO 2003 a 2013 E A CORRELAÇÃO COM AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS | Garcia Filho | CAP Accounting and Management (utfpr.edu.br)

- Flynn, S., & Pessoa, S. (2014). Prevention and Management of Government Expenditure Arrears. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2014/tnm1403.pdf>
- Flores, L. L. (2013). Uma proposta de mudança na taxa de juros e no índice de variação de preços aplicados nas dívidas refinanciadas dos estados brasileiros com o Governo Federal. Recuperado de Uma proposta de mudança na taxa de juros e no índice de variação de preços aplicados nas dívidas refinanciadas dos Estados Brasileiros com o Governo Federal | Flores | Indicadores Econômicos FEE (planejamento.rs.gov.br)
- Fortis, M. F. A., & Gasparini, C. E. (2017). Plurianualidade Orçamentária no Brasil: Diagnóstico, Rumos e Desafios. Fundação Escola Nacional de Administração Pública.
- Freitas, D. L. (2023). As implicações do bloqueio e cancelamento de despesas públicas inscritas em restos a pagar na execução das políticas a cargo do ministério da justiça e segurança pública (MJSP). Recuperado de http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/49763/1/2023_DavidDeLimaFreitas_DISSERT.pdf
- Galhardo, J. A. G., Parisi, C., Pereira, A. C., & Silva, E. F. (2015). Reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão das unidades gestoras. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2754>
- Giacomoni, J. (2010). Orçamento Público. Ampliada, Revista e Atualizada. 15ª edição. Atlas.
- Garruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. Recuperado de PII: 0361-3682(95)96795-6 (sciencedirectassets.com)
- Global Fire Power (2024). 2024 Military Strength Ranking. Recuperado de <https://www.globalfirepower.com/countries-listing.php>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). Econometria Básica. 5ª Edição. Mc Graw Hill. AMCH Editora.

Higuera, M. G. P., Jácome, V. A. M., Gavilanez, W. E. P., & Oviedo, L. I. M. (2019). Modelo econométrico de la incidencia del Producto Interno Bruto con relación agregados monetarios, tasa de interés e inflación en el periodo 1990 -2018 de Ecuador mediante la aplicación del software Gret. Recuperado de Vista de Modelo econométrico de la incidencia del Producto Interno Bruto con relación agregados monetarios, tasa de interés e inflación en el periodo 1990 -2018 de Ecuador mediante la aplicación del software Gret

Hoque, Z. (ed.). (2018). Methodological Issues in Accounting Research: theories and Methods. 2. ed. London: Spiramus Press Ltda.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Série Histórica. Recuperado de https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplio.html?t=downloads&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=inflacao#plano-real-ano

Khalil, F., Kim, D., & Lawarree, J. (2019). Use it or lose it. Recuperado de “Use it or Lose it” | Department of Economics | University of Washington

Kohama, H. (2009). Balanços Públicos - Teoria e Prática. 2ª edição. Atlas.

Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de [L4320 \(planalto.gov.br\)](http://L4320.planalto.gov.br).

Lei nº 6.227, de 14 de Julho de 1975. Autoriza o Poder Executivo a constituir uma empresa pública denominada Indústria de Material Bélico do Brasil - IMBEL, e dá outras providências. Recuperado de [L6227](http://L6227.planalto.gov.br)

Lei nº 9.026, de 10 de Abril de 1995. Dispõe sobre a vinculação da Fundação Osório, e dá outras providências. Recuperado de [L9026](http://L9026.planalto.gov.br)

Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999. Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas. Recuperado de [Lcp97 \(planalto.gov.br\)](http://Lcp97.planalto.gov.br).

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. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Recuperado de L14194 (planalto.gov.br)

Lei nº 14.436, de 9 de agosto de 2022. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Recuperado de L14436 (planalto.gov.br)

Lei nº 14.791, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 e dá outras providências. Recuperado de L14791 (planalto.gov.br)

Lima, V. S., Figueiredo, V. S., & Santos, W. J. L. (2017). O Impacto dos Restos a Pagar na Diminuição dos Recursos Financeiros Durante a Execução do Orçamento Público Federal. Recuperado de <https://congressosp.fipecafi.org/anais/17UspInternational/ArtigosDownload/464.pdf>.

Lima, B. J. (2022). O Impacto das Dimensões Culturais sobre a Prática Contábil no Brasil: um olhar a partir da Percepção dos Operadores da Contabilidade. Recuperado de [Vista do O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade \(repec.org.br\)](https://repec.org.br)

Marques, K. C. M. (2012). Custeio Alvo à luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional: Estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. Recuperado de [TeseFinal_Biblioteca \(usp.br\)](https://www.usp.br)

Matias-Pereira, J. (2021). Teoria Institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas. Recuperado de [Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas / InstitutionalTheoryappliedtoaccounting: Evolutionand perspectives | BrazilianJournalofDevelopment](https://www.usp.br)

- Missio, F. M.; & Jacobi, L. F. (2007). Variáveis Dummy: Especificações de Modelos com Parâmetros Variáveis. Recuperado de Variáveis Dummy: Especificações de Modelos com Parâmetros Variáveis | Ciência e Natura
- Nascimento, L. M. C. (2020). Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal. Recuperado de <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/78/61>
- Nilma, R. O., Bruni, A. L., & Filho, J. M. D. (2010). O comportamento dos gastos públicos na era da responsabilidade fiscal: um estudo à luz da Teoria Institucional. Recuperado de Vista do O comportamento dos gastos públicos na era da responsabilidade fiscal: um estudo à luz da Teoria Institucional (abcustos.org.br)
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2021). Teoria da Contabilidade. 4ª edição. Atlas.
- Oliveira, M. A. C. (2023). Análise da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas empresas portuguesas no período de 2018 a 2021. Recuperado de Modelo de trabalhos (rcaap.pt)
- Pereira, A. L. (2018). Impactos do contingenciamento do orçamento público para os cursos de formação e de graduação no âmbito do DECEX. Recuperado de Microsoft Word - TCC - CAM QCO 2018 - Cap ANDRÃO GOMES - versão final aprovada
- Pinheiro, M. R. S., Hollanda, J. E. S., Freitas, A. S. & Ferreira, N. C. (2020). Evolução do Restos a Pagar no Município de Ladário – MS no período de 2016 a 2019. Recuperado de EVOLUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NO MUNICÍPIO DE LADÁRIO MS NO PERÍODO DE 2016 A 2019 | Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN) (ufms.br)
- Powell, W. W., & Bromley, P. (2015). New Institutionalism in the Analysis of Complex Organizations. Recuperado de New-Institutionalism-in-the-Analysis-of-Complex-Organizations.pdf (researchgate.net)
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2ª Edição. Universidade Feevale. Recuperado de E-book Metodologia do Trabalho Científico.pdf (feevale.br)

- Governo Federal. (2022). Relação das Organizações Militares do Exército, de 28 de setembro de 2022. Recuperado de <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/organizacao-militar>
- Rodrigues, R. C. (2017). A atuação da auditoria interna nas Universidades Federais Brasileiras. Recuperado de <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/28900>
- Russo, P. T. (2015). O Comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica Institucional. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012016-111432/publico/CorrigidaPaschoal.pdf>
- Santana, A. M. (2022). A dinâmica da regra de ouro e da meta de resultado primário: uma análise dos reflexos orçamentários no exército brasileiro. Recuperado de repositorio.unb.br
- Santana, S. S. N., Silva, A. C., & Nascimento, J. C. H. B. (2024). Restos a pagar das universidades federais brasileiras: uma análise no período de 2015-2022 sob a ótica da Teoria do Equilíbrio Pontuado. Recuperado de [Vista do Restos a pagar das universidades federais brasileiras: uma análise no período de 2015-2022 sob a ótica da Teoria do Equilíbrio Pontuado \(ufrn.br\)](https://repositorio.ufrn.br)
- Santos, D., V. (2020). Descentralização do processo de execução orçamentária da despesa e seu efeito no gasto público municipal. Recuperado de [DescentralizaçãoProcessoExecução.pdf \(ufu.br\)](https://repositorio.ufu.br)
- Santos, S. L. (2020). Alocação de Recursos em Educação Superior: Uma Análise à Luz de Distintas Molduras Conceituais com Foco no Experiência da UnB. Recuperado de [2020_ShirleneLimadosSantos.pdf \(unb.br\)](https://repositorio.unb.br)
- Santos, R. I., Costa, P. H. C. H. & Silva, V. (2021). Gestão de Restos a Pagar: Estudo de Caso dos Resultados Alcançados pelo Estado de Alagoas no período de 2004 a 2020. Recuperado de [Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pelo estado de Alagoas no período de 2004 a 2020 | Santos | Refas - Revista Fatec Zona Sul \(revistarefas.com.br\)](https://revistarefas.com.br)

Santos, C. H. M., Orair, O. H., Gobetti, S. W., Ferreira, A. S., Rocha, W. S., Silva, H. L., & Brito, J. M. (2012). Estimativas mensais da formação bruta de capital fixo pública no Brasil (2002-2010). Recuperado de <https://www.scielo.br/j/ecoa/a/D5tZGqtrD59wkXGmnCyGWzG/?lang=pt&format=pdf>

Secretaria de Economia e Finanças. (2024). Caderno de Orientação aos Agentes da Administração – Apoio Administrativo e Fundo do Exército. Recuperado de Cadernos de Orientação aos Agentes da Administração - Internet SEF (eb.mil.br)

Secretaria de Orçamento Federal. (2024). Manual Técnico de Orçamento 2025. 4ª Edição. Disponibilizada em agosto de 2024. Recuperado de [mto2025:mto2025.pdf](https://planejamento.gov.br/mto2025:mto2025.pdf) (planejamento.gov.br)

Secretaria do Tesouro Nacional. (2022). Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar. Recuperado de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:42569

Secretaria do Tesouro Nacional. (2023). Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 10ª Edição. Publicado em dezembro de 2023. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>

Silva, C. E. T., Neves, T. J. G., Campos, J. D. S., & Vasconcelos, A. L. F. S. (2014). Execução Orçamentária: Um estudo sobre inscrição de Restos a Pagar nas Universidades Federais do Nordeste. Recuperado de [2014-343.pdf](https://ufsc.br/2014-343.pdf) (ufsc.br)

Silva, M. C., Silva, J. D. G., Souza, F. J. V., Borges, E. F., & Araújo, A. O. (2017). Uma abordagem da Teoria Positiva da Contabilidade aplicada no Setor Público. Recuperado de <https://reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/188/215>

- Silva, C. L. M., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. Recuperado de SciELO - Brasil - Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização
- Scott, W. R. (2016). Institutional theory's past and future contributions to organization studies. [Entrevista concedida a Juliana Marangoni Amarante. Recuperado de Interviewee BIO: W. Richard (Dick) Scott is currently Professor Emeritus of Sociology, with courtesy appointments in the School of Business, Education, Engineering and Medicine. He has spent his entire career at Stanford University. He is a lead (proquest.com)]
- Tanaka, M. D. (2018). Operações de crédito externo entre Brasil e Suécia: Fonte de financiamento para aquisição de material de defesa essencial para a transformação do Exército Brasileiro. Recuperado de http://repositorium.uminho.pt/bitstream/1822/56528/1/Dissertacao%2B-%2BMarcio%2BTanaka%2B-%2B29%2BAgosto%2B2018%2B-%2BVersa_o%2BFinal.pdf
- Tian, N., Silva, D. L., Liang, S., & Scarazzato, L. (2024). Trends in world military expenditure, 2023. Recuperado de Trends in World Military Expenditure, 2023
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1998). A institucionalização da teoria institucional. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nordy (Orgs.), Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais (pp. 194-217). São Paulo: Atlas. Recuperado de Handbook de Estudos Organizacionais - Vol 1 - A Institucionalizacao da Teoria Institucional.pdf
- Tribunal de Contas da União. (2006). Acórdão nº 1039 - Plenário do Tribunal de Contas da União. Sessão do dia 28 de junho de 2006. Recuperado de Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)
- Tribunal de Contas da União. (2009). Acórdão nº 27 - Plenário do Tribunal de Contas da União. Sessão do dia 21 de janeiro de 2009. Recuperado de Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)
- Tribunal de Contas da União. (2015). Acórdão nº 2823 - Plenário do Tribunal de Contas da União. Sessão do dia 4 de novembro de 2015. Recuperado de <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao->

completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1522101/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse

Tribunal de Contas da União. (2021). Acórdão n° 130 - Plenário do Tribunal de Contas da União. Sessão do dia 27 de janeiro de 2021. Recuperado de <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/130%252F2021/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>

Tribunal de Contas da União. (2023). Acórdão n° 2516 - Plenário do Tribunal de Contas da União. Sessão do dia 6 de dezembro de 2023. Recuperado de https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2516%2520ANOACORDAO%253A2023%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0

Vailatti, J. L., Rosa, F. S., & Vicente, E. F. R. A teoria institucional aplicada à contabilidade gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015*. Recuperado de [Vista do A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015 \(crcsc.org.br\)](https://www.crcsc.org.br)

Vasconcelos, C. C. C. (2018). Os Impactos Financeiros dos Restos a Pagar na Execução Orçamentária e Financeira das IFES da Região Centro-Oeste no Período de 2008 a 2016. Recuperado de [Biblioteca Digital de Teses e Dissertações: Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016 \(ufg.br\)](https://www.ufg.br)

APÊNDICES

Apêndice A

Dados das UG do EB para o modelo econométrico

Unidade Gestora	ano	α	DT	DEMP	DLIQ	IRPNP	DPAG	EQRP	RPCAN	ERPPG
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2014	1	0	5.510.356,16	4.143.244,90	1.367.111,26	4.014.843,80	4.145.190,31	956.167,98	2.890.191,16
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2015	1	0	3.581.242,37	2.984.481,20	596.761,17	2.370.294,80	1.794.343,53	818.231,79	966.739,55
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2016	1	0	4.569.380,44	3.053.348,10	1.516.032,34	3.031.136,72	1.220.319,76	62.253,42	1.152.779,77
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2017	1	0	5.366.883,98	3.846.444,08	1.520.439,90	3.844.524,08	1.543.530,29	55.033,49	1.394.015,54
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2018	1	0	5.165.178,33	3.640.553,61	1.524.624,72	3.613.637,61	1.616.841,16	67.851,12	1.495.368,30
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2019	1	1	5.425.155,16	4.731.231,11	693.924,05	4.731.231,11	1.605.162,46	61.118,85	1.537.453,61
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2020	1	1	12.116.087,08	6.188.533,08	5.927.554,00	6.042.053,08	700.514,05	3.013,00	659.553,43
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2021	1	1	14.267.512,40	5.048.747,89	9.218.764,51	4.346.778,72	6.111.981,62	18.120,78	3.324.922,11
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2022	1	1	12.279.719,10	8.172.763,64	4.106.955,46	8.164.051,84	12.689.672,41	30.012,16	6.583.518,85
7º BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2023	1	1	13.542.845,90	7.505.614,44	6.037.231,46	7.505.614,44	10.191.808,66	61.059,01	9.401.545,32
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2014	0	0	208.247,08	123.067,58	85.179,50	123.067,58	104.720,06	11.086,74	93.633,32
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2015	0	0	156.740,20	149.326,20	7.414,00	109.600,26	85.179,50	6.189,45	69.758,73
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2016	0	0	311.869,98	27.335,69	284.534,29	27.335,69	56.371,26	3.546,02	51.025,24
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2017	0	0	321.512,16	181.126,15	140.386,01	181.126,15	286.334,29	2.132,31	206.565,20
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2018	0	0	1.405.366,68	542.671,66	862.695,02	542.671,66	218.022,79	1.541,59	216.481,20
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2019	0	1	374.144,60	206.236,14	167.908,46	198.598,14	862.695,02	4,81	862.690,21
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2020	0	1	1.725.407,36	640.312,08	1.085.095,28	640.312,08	175.546,46	1.857,20	81.963,34
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2021	0	1	353.614,38	295.401,86	58.212,52	294.154,81	1.176.821,20	1.586,00	1.167.114,83
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2022	0	1	108.725,42	80.454,63	28.270,79	80.454,63	67.579,94	3.376,10	64.203,84
7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	2023	0	1	57.488,62	22.876,16	34.612,46	22.876,16	28.270,79	136,56	28.134,23

Nota: São mais 3.600 linhas com os dados das Unidades Gestoras do Exército Brasileiro. Aqui apenas um exemplo mostrando a mes ma UG mas sendo diferenciada pela *Dummie* Unidade Orçamentária, as *Dummie* Temporais que no caso das UG serão na mesma posição e a série de valores de cada variável no período de 2014 a 2023.

Apêndice B

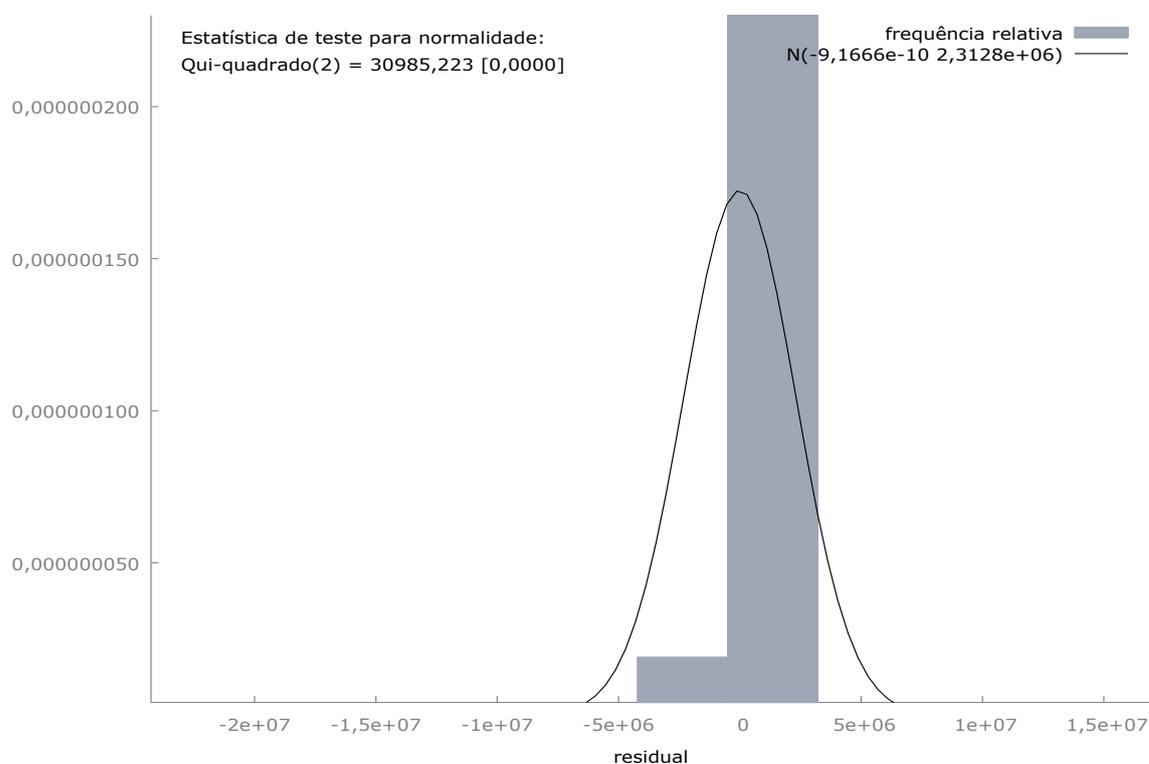
Estatística Descritiva das Variáveis (Amostra sem as dummies)

	demp	dliq	irpnp	dpag	eqrp	rpcan	erppg
média	1,36e+07	9,04e+06	4,58e+06	8,53e+06	6,72e+06	2,42e+05	5,13e+06
mediana	3,90e+06	2,92e+06	7,84e+05	2,81e+06	9,64e+05	20775	8,74e+05
mínimo	31339	21030	949,35	21030	1022,9	0,01	537,51
máximo	1,46e+09	6,28e+08	9,24e+08	5,84e+08	1,47e+09	7,29e+07	1,23e+09
desv. padrão	5,85e+07	2,82e+07	3,36e+07	2,57e+07	5,01e+07	2,14e+06	3,80e+07
c.v.	4,296	3,1252	7,3516	3,0079	7,4586	8,8702	7,4011
enviesamento	16,515	12,734	19,052	12,198	18,648	24,528	20,7
curtose ex.	320,97	214,95	414,36	200,66	409,7	723,03	520,97
perc. 5%	7,60e+05	5,69e+05	68915	5,40e+05	1,02e+05	196,05	88653

perc. 95%	4,09e+07	3,19e+07	1,25e+07	2,98e+07	1,74e+07	6,10e+05	1,32e+07
interv. iq	7,45e+06	4,96e+06	1,75e+06	4,75e+06	2,18e+06	68470	1,87e+06
obs. ausentes	0	0	0	0	0	0	0

Apêndice C

Distribuição de frequência residual



Fonte: Elaborado via Gretl

	Intervalo	Pt. médio	Frequência	Rel.	Acum.	
	< -7,85e+07	-8,03e+07	1	0,03%	0,03%	
	-7,85e+07 -	-7,47e+07	0	0,00%	0,03%	
	-7,47e+07 -	-7,10e+07	0	0,00%	0,03%	
	-7,10e+07 -	-6,73e+07	0	0,00%	0,03%	
	-6,73e+07 -	-6,36e+07	0	0,00%	0,03%	
	-6,36e+07 -	-5,99e+07	0	0,00%	0,03%	
	-5,99e+07 -	-5,62e+07	0	0,00%	0,03%	
	-5,62e+07 -	-5,25e+07	0	0,00%	0,03%	
	-5,25e+07 -	-4,88e+07	0	0,00%	0,03%	
	-4,88e+07 -	-4,51e+07	0	0,00%	0,03%	
	-4,51e+07 -	-4,13e+07	0	0,00%	0,03%	
	-4,13e+07 -	-3,76e+07	0	0,00%	0,03%	
	-3,76e+07 -	-3,39e+07	0	0,00%	0,03%	
	-3,39e+07 -	-3,02e+07	1	0,03%	0,06%	
	-3,02e+07 -	-2,65e+07	2	0,06%	0,13%	
	-2,65e+07 -	-2,28e+07	1	0,03%	0,16%	
	-2,28e+07 -	-1,91e+07	0	0,00%	0,16%	
	-1,91e+07 -	-1,54e+07	1	0,03%	0,19%	
	-1,54e+07 -	-1,16e+07	5	0,16%	0,36%	
	-1,16e+07 -	-7,93e+06	2	0,06%	0,42%	
	-7,93e+06 -	-4,22e+06	16	0,52%	0,94%	
	-4,22e+06 -	-5,04e+05	217	7,05%	7,99%	**

-5,04e+05	-	3,21e+06	1,35e+06	2792	90,65%	98,64%
3,21e+06	-	6,92e+06	5,06e+06	21	0,68%	99,32%
6,92e+06	-	1,06e+07	8,78e+06	9	0,29%	99,61%
1,06e+07	-	1,43e+07	1,25e+07	8	0,26%	99,87%
1,43e+07	-	1,81e+07	1,62e+07	2	0,06%	99,94%
1,81e+07	-	2,18e+07	1,99e+07	1	0,03%	99,97%
	>=	2,18e+07	2,36e+07	1	0,03%	100,00%

Teste para a hipótese nula de distribuição normal: Qui-quadrado(2) = 30985,223 com p-valor 0,00000

Observações 1-3080

número de classes = 29, média = -9,16657e-010, desvio padrão = 2,3128e+006

Fonte: Elaborado via Gretl

Apêndice D

Testes do modelo em painel com efeito fixo

Teste conjunto nos regressores designados -

Estatística de teste: $F(6, 307) = 10213,1$

com p-valor = $P(F(6, 307) > 10213,1) = 0$

Teste robusto para diferenciar interceptos de grupos -

Hipótese nula: Os grupos têm um intercepto comum

Estatística de teste: Welch $F(307, 930,0) = 4,353$

com p-valor = $P(F(307, 930,0) > 4,353) = 5,2191e-67$

Aviso: 'T' sobrepõe uma função com o mesmo nome

Teste da normalidade dos resíduos -

Hipótese nula: o erro tem distribuição Normal

Estatística de teste: Qui-quadrado(2) = 30985,2

com p-valor = 0

Teste de Wald independente da distribuição para heteroscedasticidade -

Hipótese nula: as unidades têm a mesma variância de erro

Estatística de teste assintótica: Qui-quadrado(308) = 1,22878e+08

com p-valor = 0

Fonte: Elaborado via Gretl

Apêndice E

Diagnósticos de colinearidade de Belsley-Kuh-Welsch

lambda	cond	const	DT	DEMP	IRPNP	EQRP	RPCAN	ERPPG
3,164	1	0,022	0,022	0,01	0,01	0,003	0,013	0,003
1,703	1,363	0	0	0,01	0,009	0,013	0,076	0,013
1,091	1,703	0,089	0,172	0,002	0,021	0,003	0,092	0,004
0,616	2,267	0,004	0,023	0,036	0,049	0,001	0,807	0,001
0,286	3,324	0,687	0,783	0,003	0,018	0	0,002	0,001
0,105	5,499	0,194	0	0,693	0,658	0,05	0,007	0,019
0,034	9,642	0,004	0	0,246	0,235	0,93	0,004	0,959

De acordo com BKW, cond ≥ 30 indica uma quase dependência linear "forte", e cond entre 10 e 30 indica que é "moderadamente forte". Estimativas de parâmetros cuja variância está principalmente associada a valores problemáticos de cond podem ser consideradas problemáticas.

Quantidade de índices de condição ≥ 30 : 0

Quantidade de índices de condição ≥ 10 : 0

Não há evidência de colinearidade excessiva

Fonte: Via gretl

Apêndice F

Especificação do painel

Diagnósticos: utilizando n = 308 unidades de corte transversal

Estimador de efeitos fixos permite diferenciar os interceptos por unidade de corte transversal

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	30166,0	70684,1	0,4268	0,6696	
DT	45785	88316,2	5,184	2,32e-07	***
DEMP	0,889185	0,00441456	201,4	0,0000	***
IRPNP	-0,873539	0,00775769	-112,6	0,0000	***
EQRP	-0,0449978	0,00854108	-5,268	1,48e-07	***
RPCAN	0,137492	0,0352225	3,904	9,71e-05	***
ERPPG	0,0840069	0,00966723	8,690	6,10e-018	***

Variância dos resíduos: $1,64375e+016/(3080 - 314) = 5,94271e+012$

Significância conjunta da diferenciação das médias de grupo:

$F(306, 2766) = 1,54263$ com p-valor $3,10939e-008$

(Um p-valor baixo contraria a hipótese nula de que o modelo MQO agrupado (pooled) é adequado, validando a hipótese alternativa da existência de efeitos fixos.)

Estimadores de variância:

entre = 0

dentro = $5,94271e+012$

teta utilizado para quasi-desmediação = 0

Estimador de efeitos aleatórios permite um componente unitário-específico no termo de erro

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	266534	108258	2,462	0,0139	**
I	-274736	109116	-2,518	0,0119	**
DT	429085	90368,0	4,748	2,15e-06	***
DEMP	0,920068	0,00265728	346,2	0,0000	***
IRPNP	-0,936111	0,00551958	-169,6	0,0000	***
EQRP	-0,0987315	0,00653522	-15,11	8,50e-050	***
RPCAN	0,0594114	0,0339178	1,752	0,0799	*
ERPPG	0,129666	0,00803416	16,14	2,62e-056	***

Estatística de teste de Hausman:

$H = 493,492$ com p-valor = $\text{prob}(\text{qui-quadrado}(5) > 493,492) = 2,02786e-104$

(Um p-valor baixo contraria a hipótese nula de que o modelo de efeitos aleatórios é consistente, validando a hipótese alternativa da existência do modelo de efeitos fixos.)

Fonte: Via gretl