



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E
PESQUISA**

**MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA, POLÍTICAS
PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO**

MAURO SÉRGIO DE SOUZA GUIMARÃES

**Governança orçamentária:
a atuação da Secretaria de Economia e Finanças do Exército
Brasileiro**

**Brasília - DF
2022**

MAURO SÉRGIO DE SOUZA GUIMARÃES

**Governança orçamentária:
a atuação da Secretaria de Economia e Finanças do Exército
Brasileiro**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Economia, Políticas Públicas e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia.

Orientadora: Prof.^a Vilma da Conceição Pinto

**Brasília - DF
2022**

MAURO SÉRGIO DE SOUZA GUIMARÃES

**Governança orçamentária:
a atuação da Secretaria de Economia e Finanças no Exército
Brasileiro**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Economia, Políticas Públicas e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia.

Banca examinadora:

Prof.^a Vilma da Conceição Pinto – IDP

Prof. Dr. Thiago Costa Monteiro Caldeira - IDP

Prof. Dr. Alonso Luiz Pereira – Uniprojeção

**Brasília - DF
2022**

AGRADECIMENTOS

À minha família, pessoas que amo e compartilho a vida, cujo incentivo e paciência foram essenciais para a conclusão deste trabalho; aos amigos que incentivaram a participação no mestrado;

Aos professores do Mestrado Profissional em Economia, Políticas Públicas e Desenvolvimento do IDP, pela dedicação e comprometimento;

Ao professor Mathias Schneid Tessmann, pela atenção e paciência a mim dispensados durante esse período de aprendizagem;

Aos professores Thiago Costa Monteiro Caldeira do IDP e Alonso Luiz Pereira da Uniprojeção, pela pronta aceitação para participarem das bancas de qualificação e defesa e pelas contribuições para o aprimoramento deste trabalho;

Em especial à professora e orientadora Vilma da Conceição Pinto pelas essenciais contribuições e críticas; e

Ao Exército Brasileiro, pela política de capacitação e de atualização que proporciona o desenvolvimento profissional.

RESUMO

Este estudo trata da governança orçamentária no Exército Brasileiro (EB), em particular da atuação da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), que é responsável pelas atividades relacionadas à gestão da execução orçamentária, administração financeira e contabilidade, no âmbito do EB. O trabalho teve por objetivo analisar a execução orçamentária do EB à luz do tema governança orçamentária, ao longo do período de 2010 a 2022, comparativamente aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, e verificar se ocorreram alterações na execução das despesas após a publicação da Política de Governança do Exército, de 2019. A análise é precedida pela identificação dos conceitos de governança e governança orçamentária na administração pública; pelo entendimento do ciclo orçamentário e dos atores envolvidos; além da evidenciação dos normativos aplicados à governança orçamentária e da estrutura de governança do Exército Brasileiro, com ênfase nos atores do Sistema de Economia e Finanças do EB. No método foi utilizada uma abordagem quantitativa via análise dos indicadores de desempenho da execução orçamentária. Os resultados indicaram que o modelo de governança praticado pela SEF ao longo dos anos vem sendo aperfeiçoado, mas ainda possui amplo espaço para evoluir com vistas à melhoria da gestão orçamentária do EB.

Palavras-chave: governança; governança orçamentária; ciclo orçamentário; Exército Brasileiro.

ABSTRACT

This study deals with budgetary governance in the Brazilian Army (EB), in particular the performance of the Secretariat of Economy and Finance (SEF), which is responsible for activities related to budget execution, financial administration and accounting, within the scope of the EB. The objective of this work was to analyze the budget execution of the EB in the light of the budgetary governance theme, over the period from 2010 to 2022, comparatively to the Air Force and the Navy, and to verify if there were changes in expenditures after the publication of the Army Governance Policy, 2019. The analysis is preceded by the identification of the concepts of governance and budgetary governance in public administration; by understanding the budget cycle and the actors involved; in addition to disclosing the regulations applied to budgetary governance and the governance structure of the EB, with emphasis on the actors of the Brazilian Army's Economy and Finance System. In the method, a quantitative approach was used via analysis of performance indicators of budget execution. The results indicated that the governance model practiced by the SEF over the years has been improved, but still has ample room to evolve with a view to improving the budget management of the EB.

Keywords: governance; budget governance; budget cycle; Brazilian Army

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACE – Alto-Comando do Exército

AGGEx - Assessoria de Governança e Gestão do Exército

ANAO – *Australian National Audit Office*

AOFin – Assessoria Especial de Orçamento e Finanças

CComSEx – Centro de Comunicação Social do Exército

CCIEx – Centro de Controle Interno do Exército

CF – Constituição Federal

CGCFEx – Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército

CIE – Centro de Inteligência do Exército

CIG – Comitê Interministerial de Governança

CISSET/MD - Controle Interno Setorial do Ministério da Defesa

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

COLOG – Comando Logístico

Cmdo Ex – Comando do Exército

CONJUR-EB - Consultoria Jurídica Adjunta do Comando do Exército

CONSEF – Conselho Superior de Economia e Finanças

CONSURT - Conselho Superior de Racionalização e Transformação

CONTIEx – Conselho Superior de Tecnologia da Informação

COTER – Comando de Operações Terrestres

CPEx – Centro de Pagamento de Pessoal

DCont – Diretoria de Contabilidade

DCT – Departamento de Ciência e Tecnologia

DEC – Departamento de Engenharia e Construção

DECEx – Departamento de Educação e Cultura do Exército

DGP – Departamento-Geral do Pessoal

DGO – Diretoria de Gestão Orçamentária

EB – Exército Brasileiro

EC – Emenda Constitucional

EME – Estado-Maior do Exército

EPEX – Escritório de Projetos do Exército

Gab Cmt Ex – Gabinete do Comandante do Exército

GND – Grupo de Natureza de Despesa

IDP – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

ICFEx – Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército

IEFEx – Instituto de Economia e Finanças do Exército

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFIs - Instituições Fiscais Independentes

IPCA -- Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LME – Limite de Movimentação e Empenho

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MD – Ministério da Defesa

OADI – Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército

OAS – Órgão de Assessoramento Superior

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ODC – Outras Despesas Correntes

ODOp – Órgão de Direção Operacional

ODG – Órgão de Direção Geral

ODS – Órgão de Direção Setorial

OM – Organização Militar

OMDS – Organização Militar Diretamente Subordinada

PDR – Plano de Descentralização de Recursos

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

PPA – Plano Plurianual

PSC – *Public Sector Committee*

SEF – Secretaria de Economia e Finanças

SGEx – Secretaria-Geral do Exército

SG²Ex – Sistema de Governança e Gestão do Exército

SisCIEEx – Sistema de Controle Interno do Exército

TCU – Tribunal de Contas da União

UGA – Unidade Gestora Apoiada

UGE – Unidade Gestora Executora

UGR – Unidade Gestora Responsável

UO – Unidade Orçamentária

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da dotação obrigatória dos três Comandos do Ministério da Defesa	45
Gráfico 2 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa no grupo Investimentos	61
Gráfico 3 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa no grupo ODC	62
Gráfico 4 – Dotação orçamentária discricionária do Comando do Exército	63
Gráfico 5 - Percentual liquidado pelas UGE dos Comandos	66
Gráfico 6 - Percentual liquidado no Comando do Exército	67

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura de Governança do Exército Brasileiro	38
Figura 2 - Organograma da SEF	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dotação orçamentária	43
Tabela 2 - Dotação orçamentária obrigatória	44
Tabela 3 - Dotação orçamentária obrigatória das ações 00M1, 2004, 2010, 2011, 2012 e 2059	45
Tabela 4 - Dotação orçamentária obrigatória do Comando do Exército	46
Tabela 5 - Dotação orçamentária discricionária	47
Tabela 6 – Dotação orçamentária discricionária das ações 00M1, 00OL, 00OQ, 2004, 2010, 2011, 2012, 2059 e 216H	48
Tabela 7 - Dotação orçamentária discricionária, excluídos os benefícios, auxílios e assistências	49
Tabela 8 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando da Aeronáutica	50
Tabela 9 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando da Marinha	50
Tabela 10 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando do Exército	51
Tabela 11 - Crédito disponível nas UGR do Comando do Exército	52
Tabela 12 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando da Aeronáutica	53
Tabela 13 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando da Marinha	54
Tabela 14 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando do Exército	55
Tabela 15 - Crédito Disponível	56
Tabela 16 - Participação percentual do Comando da Aeronáutica no orçamento da Defesa	59
Tabela 17 - Participação percentual do Comando da Marinha no orçamento da Defesa	60
Tabela 18 - Participação percentual do Comando do Exército no orçamento da Defesa	60
Tabela 19 - Participação percentual da UO Min. Defesa – Adm. Direta no orçamento da Defesa	61
Tabela 20 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa	61
Tabela 21 - Quantidade de UGE	64
Tabela 22 - Quantidade de ações empenhadas, por Projetos e Atividades	65
Tabela 23 - Total dos créditos empenhados e liquidados dos Comandos	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura da lei de diretrizes orçamentárias – Texto Principal	29
Quadro 2 - Estrutura da lei de diretrizes orçamentárias - Anexos	29
Quadro 3 - Organograma do Exército Brasileiro	35

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1.	Governança aplicada ao setor público	20
2.2.	Governança orçamentária	23
2.3.	Legislação aplicada à governança pública no Brasil e no EB	25
2.4.	Ciclo orçamentário	27
2.4.1.	Elaboração e planejamento orçamentário	28
2.4.2.	Execução orçamentária	30
3	METODOLOGIA	33
4	GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA NO EB	35
4.1	Estrutura Organizacional do EB	35
4.2	Sistema de governança e gestão do EB	38
4.3	Sistema de Economia e Finanças do EB	39
5	APRESENTAÇÃO DOS DADOS	42
6	APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS	58
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
	REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O Estado, de modo geral, é o responsável imediato pelo bem-estar da sociedade e um dos seus objetivos é o desenvolvimento econômico e social do país. Para isso, deve possuir capacidade administrativa e financeira adequada para implementar as políticas públicas em meio a cenários econômicos restritivos. A governança, neste contexto, se traduz na forma de organização com vistas à melhoria gerencial para atender as crescentes demandas sociais e alcançar os objetivos do Estado, e tem relação direta com as competências técnicas e gerenciais dos administradores.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) “a governança pública organizacional compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” e ainda acrescenta que a governança se refere “às interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como as partes interessadas são ouvidas, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos” (BRASIL, 2014, p. 6 e 8).

Nesta definição, o TCU utilizou-se do conceito do Banco Mundial, segundo o qual a governança se refere a estruturas, funções, processos e tradições que garantem que os objetivos e resultados sejam alcançados de forma transparente e abarcou diversos elementos basilares, desde como funciona a governança até o resultado da interação entre estruturas, processos e tradições.

Seguindo aquele conceito, verifica-se que o funcionamento da governança se dá pelas atividades básicas realizadas pelos gestores – avaliar, direcionar e monitorar, envolvidos em três mecanismos: a liderança, a estratégia e o controle, que coordenados possibilitam alcançar os objetivos organizacionais. A liderança, envolve a capacidade de gestão; a estratégia é a delimitação clara e coerente da missão e demais componentes da gestão; e o controle é a assunção de responsabilidade e prestação de contas pelos gestores.

A partir dessa definição, Borges (2015), define a governança orçamentária como sendo o conjunto de regras, sistemas, princípios, ainda que informais, capazes de reger o processo de decisão sobre as fontes e usos dos recursos públicos. Segundo o autor, esse conjunto se dá em determinados períodos de tempo (análise de fluxo) e no âmbito dos poderes Executivo e Legislativo. Assim, a governança orçamentária pode ser compreendida como o conjunto de regras e normas que organizam o modo como o governo decide sobre o orçamento, da sua preparação até a sua execução; ou seja, o ciclo orçamentário.

Dado o exposto, o exame da execução e do planejamento orçamentário se faz necessário para se conhecer parâmetros de governança orçamentária nas mais diversas estruturas organizacionais do Poder Executivo Federal. Ademais, a prática da boa governança é um dos objetivos da administração pública, que se estende para o aprimoramento da governança orçamentária. Este aprimoramento é, para o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o principal elemento de reformas qualitativas para o crescimento do país, que visa tornar o governo mais eficiente, pela melhoria da qualidade do gasto público e a sustentabilidade financeira governamental no médio e longo prazo (BRASIL, 2019a).

Dessa forma, neste estudo intenta-se compreender a governança e a governança orçamentária no setor público, com destaque para elementos de governança orçamentária no âmbito do Exército Brasileiro (EB) em especial a atuação da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), visto que à SEF é atribuída a responsabilidade das atividades referentes aos Sistemas de Economia e Finanças e de Contabilidade Federal, no âmbito do Comando do Exército.

Espera-se, portanto, que a SEF proponha medidas visando à melhoria contínua da governança e gestão orçamentária, com o intuito de buscar maior eficiência, economicidade, eficácia e efetividade no emprego dos recursos disponíveis. Disto levanta-se o seguinte problema de pesquisa: a atuação da Secretaria de Economia e Finanças está contribuindo para a governança orçamentária do Exército?

Para responder a esse questionamento e compreender a governança orçamentária no EB e a atuação da SEF como instância de governança orçamentária, será preciso apresentar o Sistema de Governança do EB e a sua capacidade de coordenação, verificando as implicações na melhoria da gestão orçamentária do EB e descrever as normas que condicionam a atuação da SEF. Com isso, será analisada a execução orçamentária do EB à luz do tema governança orçamentária, ao longo do período de 2010 a 2022, comparativamente aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, e verificar se ocorreram alterações na execução das despesas após a publicação da Política de Governança do Exército, de 2019.

O objetivo geral é explicitar os atores envolvidos no Sistema de Governança e Gestão do EB e no Sistema de Economia e Finanças do Exército, bem como o papel da SEF nestes sistemas e os reflexos na gestão orçamentária do EB. Para atingir este objetivo, foram definidos quatro objetivos específicos: apresentar os conceitos de governança e governança orçamentária na administração pública; descrever o ciclo orçamentário e os atores envolvidos; evidenciar os normativos aplicados à governança orçamentária e à estrutura de governança do EB, com ênfase nos atores do Sistema de Economia e Finanças do EB; e apresentar os dados

do orçamento da Defesa e da execução orçamentária do EB, comparativamente aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha.

Este trabalho focará no debate em torno da estrutura de governança, que segundo Calmon e Costa (2013) pode ser entendida como o conjunto de instituições formais e informais, e a maneira como elas são interpretadas e aplicadas na prática; da governança orçamentária, englobando o ciclo orçamentário (a elaboração, a fiscalização e controle da execução); e da execução orçamentária do EB, para, por fim, verificar a gestão dos recursos públicos alocados ao EB e se a atuação da SEF contribui para a melhoria da gestão orçamentária do EB.

Como base, esta pesquisa será constantemente perpassada pelas determinações contidas nas normas aplicadas à governança pública no Brasil e nas portarias do EB sobre o assunto.

Para alcançar os objetivos propostos, este trabalho, além da introdução, foi estruturado em mais seis seções. Na segunda seção, é apresentada a fundamentação teórica, com o exame de publicações sobre o assunto, divididos da seguinte forma: os conceitos de governança aplicada no setor público, de governança orçamentária, os normativos aplicados à governança pública no Brasil e no EB e o ciclo orçamentário. Na seção 3, detalha-se a metodologia de pesquisa adotada. Na quarta seção é apresentada a governança orçamentária no EB, a estrutura organizacional do EB e da SEF e o que vem a se constituir o Sistema de governança e gestão e o Sistema de Economia e Finanças do EB. Na quinta seção são apresentados os dados da dotação orçamentária da Defesa e a sua distribuição entre quatro UO do Ministério da Defesa (a UO Administração Direta do Ministério da Defesa e as UO dos Comando da Aeronáutica, Exército e Marinha), e os dados da execução orçamentária dos três Comandos. A sexta seção é reservada a apresentação e avaliação dos resultados, com a análise da execução da despesa e considerações sobre os indicadores de desempenho utilizados. Por fim, a seção 7 traz as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção destina-se à apresentação da revisão de literatura, com a exposição dos conceitos acerca do tema governança aplicada ao setor público, contextualizando o conceito de governança orçamentária, bem como a apreciação da legislação aplicada à governança orçamentária no Brasil e no EB e introdução dos conceitos orçamentários, com a finalidade de fundamentar os resultados deste trabalho e de cumprir o primeiro objetivo específico desta pesquisa, qual seja: identificar os conceitos de governança e governança orçamentária

passíveis de serem aplicados à política de governança do EB, em forma de fundamentação teórica.

2.1. Governança aplicada ao setor público

Um dos primeiros referenciais de governança corporativa aplicada ao setor público foi o Estudo nº 13, publicado em agosto de 2001, pelo *Public Sector Committee* (PSC) elaborado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). O estudo trata dos princípios e recomendações de governança no setor público e inclui a aplicação das recomendações aos governos centrais. Barbosa e Faria (2018) afirmam que, de fato, as dimensões da governança aplicadas ao setor público propostas pelo PSC/IFAC (2001) são os pilares dos princípios fundamentais da governança pública, cujo foco é a responsabilidade e as medidas que podem ser tomadas para que se tenha uma gestão eficiente e eficaz dentro da entidade.

Na sequência, o *Australian National Audit Office* (ANAO) publica em 2002 o trabalho *Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector*, cujo objetivo foi melhorar as práticas de governança pública na Austrália. O trabalho discutiu as características essenciais que possibilitam as melhores práticas de governança corporativa no setor público e esclareceu que, apesar do termo governança corporativa não ter uma definição única aceita, pode ser “geralmente compreendida por abranger a forma como a organização é gerenciada, as estruturas corporativas, a sua cultura, as suas políticas e estratégias e as formas como ela lida com seus *stakeholders*”¹.

O trabalho identifica seis princípios que as entidades do setor público devem aderir para aplicar efetivamente os elementos de governança corporativa e alcançar as melhores práticas de governança. Três estão relacionados a qualidades pessoais, como liderança, integridade e comprometimento, e três são um produto de estratégias, sistemas, políticas e processos implementados, que são: responsabilidade, integração e transparência (BARRETT, 2002).

Ambos os trabalhos serviram como bibliografia para os conceitos de governança desenvolvidos pelo TCU no Brasil. Em 2014 o TCU publicou a primeira edição do Referencial Básico de Governança e da cartilha com os 10 passos para a boa Governança. Estes foram os guias básicos de governança que já sinalizavam a necessidade de implantação

¹Texto original, em inglês: “generally understood to encompass how an organization is managed, its corporate and other structures, its culture, its policies and strategies, and the ways in which it deals with its various stakeholders” (BARRETT, 2002, p. 2)

de melhores práticas de governança pública para melhorar a gestão de recursos públicos e a prestação de serviços à sociedade.

No primeiro documento, o TCU definiu o conceito de governança no setor público que seria recepcionado pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. O decreto replica o entendimento do TCU para governança pública, segundo o qual é “um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2014, p. 26 e BRASIL, 2017, Art. 2º).

O TCU descrevia a governança como um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, e também como a estrutura que garante que os resultados pretendidos sejam definidos e alcançados (BRASIL, 2014). Já em 2020, na 3ª edição do Referencial Básico de Governança, o TCU amplia o conceito utilizado no Decreto nº 9.203/17, definindo a governança pública como sendo:

a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização (que administra recursos públicos) e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas (BRASIL, 2020, p. 15).

Mais adiante no mesmo documento o TCU volta à definição de 2014, compreendendo a governança pública como “os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2020, p. 36). Esta definição, segundo Damasceno e Gomes (2019), parte de uma visão prescritivo-formal, que prescreve padrões e caminhos a seguir, mas além desta visão, os autores apontam ainda uma segunda abordagem, denominada “visão analítica”, na qual a governança compreende os “arranjos institucionais (formais e informais) que organizam e estabilizam as relações entre os diferentes atores envolvidos” (DAMASCENO e GOMES, 2019, p. 3). Esta visão analítica pode ser destacada nos conceitos de governança aplicada ao setor público definidos por Barbosa e Faria (2018) e Teixeira e Gomes (2019).

Barbosa e Faria (2018) explicam que a governança aplicada ao setor público pressupõe a responsabilidade e integridade dos gestores, com transparência, *accountability* e *compliance* na administração dos recursos, com a medição e apresentação de resultados da gestão. Os autores afirmam que a governança na gestão pública “é a maneira como o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país, com o objetivo de seu desenvolvimento” (BARBOSA E FARIA, 2018, p. 133). Além disso, afirmam que a adoção

de um modelo de boas práticas de governança, baseada em princípios pautados pela transparência da gestão, integridade e prestação de contas, pode contribuir para uma gestão efetiva.

Teixeira e Gomes (2019), por sua vez, apresentam um rol de conceitos de governança pública e expõem os princípios que sustentam uma boa governança pública, que são: transparência, *accountability*, responsabilidade, participação, capacidade de resposta e eficiência com recursos públicos (TEIXEIRA E GOMES, 2019).

É evidente que esta visão analítica carrega em si uma abordagem econômica da governança no setor público. Dentro desta visão, Santos e Rover (2019) destacam a importância da governança pública para promover a eficiência da máquina pública e o crescimento do estado, reduzindo o desperdício dos recursos públicos e promovendo a melhoria da qualidade de vida da sociedade (SANTOS E ROVER, 2019).

Dopazo (2020), seguindo esta visão analítica e econômica, cita o Banco Mundial que define o termo governança como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país visando o desenvolvimento” (DOPAZO, 2020, p. 8). Entendimento que é corroborado por Da Silva Castro e Cavaleiro (2021), que definem governança pública como a capacidade de governar bem, como objetivo final de atender da melhor forma às necessidades da população, implementando de maneira eficiente, eficaz e efetiva as políticas públicas.

Neste sentido, Thorstensen e Nogueira (2020), citando o Comitê de Governança Pública criado pela OCDE em 1996, entendem a boa governança pública como sendo um governo eficiente que gerencia bem seus recursos, devolvendo à sua população melhores serviços públicos. De fato, a missão daquele Comitê é “ajudar os governos a projetar e implementar políticas estratégicas, baseadas em evidências e inovadoras para fortalecer a governança pública, responder efetivamente a desafios econômicos, sociais e ambientais diversos e disruptivos e cumprir os compromissos do governo com os cidadãos”². E, assim, a aplicação da governança pública, conforme afirmam Da Silva Castro e Cavaleiro (2021) repercute em benefícios à sociedade, como, por exemplo, recursos públicos mais bem geridos, maior e melhor qualidade dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos e geração de valor para a sociedade.

²Texto original, em inglês: “*We help governments design and implement strategic, evidence-based and innovative policies to strengthen public governance, respond effectively to diverse and disruptive economic, social and environmental challenges and deliver on government’s commitments to citizens.*” Ver OCDE. *Public Governance*. [s.d.]. Disponível em: <<http://www.oecd.org/governance/>> (acesso em 20 de março de 2022).

Percebe-se, portanto, que estas definições de governança no setor público e da boa governança repercutem nas questões sobre a gestão dos recursos e conduzem à definição de governança orçamentária e ao resultado do seu aprimoramento.

2.2. Governança orçamentária

Seguindo a visão prescritivo-formal de governança pública, ampliada para o conceito de governança orçamentária, podemos citar as definições da OCDE e de Couto e Cardoso Jr (2018).

A OCDE define a governança orçamentária como o “processo de formulação do orçamento anual, supervisão de sua execução e garantia de seu alinhamento com os objetivos públicos”³. No documento *Recommendation of the Council on Budgetary Governance* a OCDE amplia tal conceito para “processos, leis, estruturas e instituições em vigor para garantir que o sistema orçamentário cumpra seus objetivos de maneira eficaz, sustentável e duradoura”⁴ e estabeleceu dez princípios de boa governança orçamentária, que são:

- 1 - Gerenciar orçamentos dentro de limites claros, críveis e previsíveis para a política fiscal.
- 2 - Alinhar os orçamentos com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo.
- 3 - Elaborar orçamento de capital voltado a suprir as necessidades de desenvolvimento nacional de modo coerente e custo-efetivo.
- 4 - Garantir documentos e dados orçamentários abertos, transparentes e acessíveis.
- 5 - Propiciar debate inclusivo, participativo e realista sobre as escolhas orçamentárias.
- 6 - Prestar contas das finanças públicas de modo abrangente, acurado e confiável.
- 7 - Planejar, gerenciar e monitorar ativamente a execução do orçamento.
- 8 - Integrar avaliações de desempenho e de custo-efetividade ao processo orçamentário.
- 9 - Identificar, aferir e gerenciar prudencialmente a sustentabilidade fiscal e outros riscos fiscais.
- 10 - Promover a integridade e a qualidade das estimativas orçamentárias, dos planos fiscais e da implementação do orçamento por meio de controles de qualidade, incluindo auditorias independentes. (OCDE, 2015, p. 3)

Estes objetivos foram recepcionados pelo Brasil como essenciais para a realização da boa governança orçamentária e, em 2020, o Brasil obteve reconhecimento de adesão à Recomendação da OCDE sobre boas práticas em governança orçamentária, passo necessário à adesão a membro pleno daquela instituição. Esta multiplicidade de objetivos, segundo Bijos (2014), deve-se ao caráter multidimensional do orçamento público e o autor, em sua análise, os agrupa em quatro dimensões: dimensão fiscal (princípios 1, 6 e 9) – que se refere a

³Texto original, em inglês: *Budgetary governance is the process of formulating the annual budget, overseeing its implementation and ensuring its alignment with public goals.* Ver OCDE. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm>>

⁴Texto original, em inglês: *“budgetary governance” refers to the processes, laws, structures and institutions in place for ensuring that the budgeting system meets its objectives in an effective, sustainable and enduring manner. In Recommendation of the Council on Budgetary Governance.*

sustentabilidade fiscal; dimensão programática (princípios 2, 3 e 8) – que se refere a qualidade do gasto; dimensão participativa (princípios 4 e 5) e; dimensão *accountability* (princípios 7 e 10) – estas duas últimas dimensões são temas transversais que beneficiam as duas primeiras dimensões. Para este trabalho, interessa sobretudo o item 8 da dimensão programática sobre a qualidade do gasto: “integrar avaliações de desempenho e de custo-efetividade ao processo orçamentário”.

Couto e Cardoso Jr. (2018), sobre os processos, estruturas e instituições, expõem que a governança orçamentária “se traduz em instituições, com regras formais e informais, que reproduzem equilíbrios de forças entre atores com objetivos distintos dentro do processo alocativo e de implementação das políticas públicas” (COUTO e CARDOSO Jr, 2018, p. 80). Tais atores são agrupados, na divisão de Wildavsky, ampliada por David Good, em quatro grupos de interesse: os Guardiões, os Gastadores (executores), os Definidores de Prioridades e os Controladores (GOOD, 2014), definidos a seguir:

i) guardiões – realizam a gestão fiscal e a coordenam o processo alocativo, que no Brasil até 2022 é o Ministério da Economia, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional e pela Secretaria do Orçamento Federal;

ii) gastadores/executores– são os atores responsáveis pela efetiva alocação e implementação das políticas públicas. São os Órgãos da administração direta, indireta e fundacionais, cujo objetivo é executar as políticas públicas

iii) definidores de prioridades–são aqueles que teriam recursos e instrumentos diferentes dos tradicionais gastadores, o que teria impacto, inclusive, na relação entre estes e os guardiões, que são o Núcleo de Planejamento e o Congresso Nacional, que executam as políticas prioritárias e que teriam recursos e instrumentos diferentes dos tradicionais; e

iv) controladores – são os órgãos de controle, internos e externos, as Instituições Fiscais Independentes (IFIs), a sociedade civil organizada, o Poder Legislativo e a imprensa especializada, que tem como objetivo mediar os interesses conflitantes entre os demais atores e, no modelo ideal, prezariam tanto pela política fiscal quanto pelo alcance dos resultados e pela entrega dos serviços à sociedade.

Agora seguindo a visão analítica da governança pública temos Damasceno e Gomes (2019) e Couto e Rodrigues (2022).

Damasceno e Gomes (2019) definem a governança orçamentária como sendo o “processo de formulação do orçamento anual, supervisão de sua execução e garantia do seu alinhamento com os objetivos públicos, a fim de conferir êxito à disciplina fiscal e maior qualidade ao gasto e à ação governamental” (DAMASCENO e GOMES, 2019, p. 1) e

afirmam que a governança orçamentária “engloba o conjunto de regras e procedimentos que determinam como os orçamentos públicos são preparados, executados e monitorados” (DAMASCENO e GOMES, 2019, p. 13).

Couto e Rodrigues (2022) entende governança orçamentária como:

o conjunto de instituições que definem o modo pelo qual os diferentes atores discutem, acordam, interpretam, implementam, monitoram, fiscalizam e cumprem ou fazem cumprir as decisões referentes às regras e à apropriação e alocação dos recursos públicos (COUTO e RODRIGUES, 2022, p.19).

Esta definição de Couto servirá de base para a análise do presente estudo, no sentido, de que a governança orçamentária é compreendida como uma relação entre atores na escolha entre políticas públicas que se consubstanciam no orçamento público, e que o regime de governança orçamentária se dá ao longo do processo orçamentário, o que abarca a elaboração, a aprovação, a execução, a avaliação e o controle dos recursos públicos.

2.3. Legislação aplicada à governança pública no Brasil e no EB

Em 2017 foi publicado o Decreto nº 9.203, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, alterado pelo Decreto nº 9.901, de 8 de julho de 2019. O Decreto 9.203/17 traz algumas definições, princípios e diretrizes de governança pública, e os mecanismos para o exercício da governança pública; e considera a governança pública como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017, Art. 2º).

Esta definição incorpora os mecanismos para o exercício da boa governança e os princípios de governança expostos pelo TCU no referencial básico de boa governança e no Art. 4º estabelece as diretrizes da governança pública que a instituição deve realizar, das quais se destacam a primeira e terceira diretrizes por se relacionarem a busca de resultados e monitoramento e avaliação das políticas e ações estratégicas, cito:

“I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades”; e “III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas” (BRASIL, 2017, art. 4º, I e III).

Disto resulta que para a promoção da governança, a instituição deve estabelecer políticas e ações pautadas no planejamento e acompanhamento da execução orçamentária, além da avaliação de seus processos e resultados, tendo por base a preocupação com a qualidade do gasto público. De fato, a administração pública deve maximizar o bem-estar da sociedade otimizando o uso dos recursos públicos, propiciando melhor desenvolvimento socioeconômico.

O Art. 6º do decreto, por sua vez, estabelece que a instituição deve implementar e manter formas de acompanhamento de resultados e soluções para melhoria do desempenho. Esta melhoria do desempenho, como evidenciam Coelho e Quintana (2008), passa pelo aperfeiçoamento da gestão orçamentária e financeira, visto a grande demanda por serviços e os recursos financeiros escassos e, assim, devem buscar a eficiência na administração pública.

O decreto representou um avanço para a inserção da governança na administração pública, mas como ressaltam Da Silva Castro e Cavaleiro (2021) foi um passo inicial e cada instituição precisa assumir a responsabilidade de inserir boas práticas de governança no cotidiano para melhorar a gestão dos recursos orçamentários e aprimorar as instituições.

A partir do Decreto nº 9.203/17, o EB estabeleceu o arcabouço regulatório, as estruturas, as práticas e os mecanismos de governança e gestão com a instituição da Política de Governança do Exército Brasileiro, Portaria do EB nº 987, de 18 de setembro de 2020, e da Diretriz de Governança e Gestão do EB, Portaria do EB nº 465, de 9 de agosto de 2021, que tem como objetivo fortalecer o processo decisório, o poder de combate e a entrega de valor ao Estado Brasileiro (EXÉRCITO, 2021b, Art. 2º).

A Política de Governança do Exército visa aprimorar e integrar as estruturas e os mecanismos de governança e gestão da instituição. Esta Política tem por objetivos “coordenar as estruturas de governança e gestão da Força, de modo a contribuir para a eficiência, eficácia e efetividade dos programas, projetos e processos organizacionais, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público”; e “subsidiar a construção de um modelo de governança que torne sinérgicas as iniciativas, as metodologias e ferramentas de governança e gestão institucionais” (EXÉRCITO, 2020a, Art. 14, X e XII).

A portaria 987/20 também definiu os conceitos de governança e gestão para o EB: i) governança - “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”; e ii) gestão - “planejamento, execução, controle, avaliação e aperfeiçoamento das estratégias, dos processos e procedimentos que

foram estabelecidos pela governança para alcance dos objetivos institucionais” (EXÉRCITO, 2020a, Art. 2º, VI).

Além disso, a mesma Portaria segrega as funções de governança das funções da gestão, definindo-as da seguinte forma: funções da governança – “avaliar, direcionar e monitorar a gestão; e funções da gestão” – “ação de comando necessária ao funcionamento cotidiano das organizações militares (OM), incluindo as funções de planejar, orientar e coordenar a implementação dos objetivos direcionados pelas instâncias de governança” (EXÉRCITO, 2020b, Art. 2º, VII).

Além disso, a Política de Governança do EB diferencia estruturas e mecanismos de governança, da seguinte forma: i) Estruturas de Governança - “estruturas organizacionais que contribuem para a boa governança da organização, realizando a avaliação, a direção e o monitoramento das ações de gestão nos níveis estratégicos e setoriais”; e ii) Mecanismos de Governança - “instrumentos que permitem a avaliação, o direcionamento e o monitoramento da gestão do EB” (EXÉRCITO, 2020a, Art. 2º, V e IX).

A Diretriz de Governança e Gestão do EB, por sua vez, regula a implementação daquela Política, estruturando e orientando o funcionamento e a implantação do Sistema de Governança e Gestão do Exército (SG²Ex) e as responsabilidades, as competências e as ferramentas que garantem o seu funcionamento.

2.4. Ciclo orçamentário

O ciclo orçamento é o período de tempo utilizado para: a elaboração e planejamento da proposta orçamentária; a apreciação legislativa – discussão, estudo e aprovação do Plano Plurianual e da Lei de Orçamento; a execução orçamentária e financeira e acompanhamento; e o controle e avaliação do orçamento público.

A Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, organiza sob a forma de sistemas as atividades relativas ao ciclo orçamentário da seguinte forma:

i) O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal – que compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos. Tem por finalidade formular o planejamento estratégico nacional, os planos de desenvolvimento econômico e social, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, e gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal.

ii) O Sistema de Administração Financeira Federal – que visa ao equilíbrio financeiro do Governo Federal. Compreende as atividades de programação financeira da União, de

administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira.

iii) O Sistema de Contabilidade Federal – que visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. Tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.

iv) O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - que visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais. Realiza a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e apoia o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Neste trabalho serão abordados alguns aspectos da elaboração e planejamento orçamentário e da execução orçamentária, para fins de análise e avaliação da execução orçamentária do EB.

2.4.1. Elaboração e planejamento orçamentário

Conforme explica Fernandes (2019), o processo orçamentário brasileiro está constitucionalmente organizado com base em três leis, de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, a saber: o plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a lei orçamentária anual (LOA).

Os parágrafos 1º e 2º do Art. 165 da CF/88 estabelecem, respectivamente, o PPA e a LDO nos seguintes termos:

O PPA deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, assim como para demandas relativas aos programas de duração continuada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual e disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (Brasil CN, 1988)

Já o parágrafo 5º do mesmo artigo estabelece que a LOA conterà todas as receitas e as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público; e o parágrafo 8º estabelece que ela não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

O planejamento público, portanto, começa com a construção do PPA, que vale para um período de 4 anos, cujo projeto é encaminhado pelo Executivo ao Congresso até 31 de agosto do primeiro ano de cada governo, mas que só começa a valer a partir do ano seguinte;

promovendo assim uma continuidade administrativa, pois sua vigência vai até o final do primeiro ano do próximo governo.

Por sua vez, a LDO, editada, ano após ano, desdobra as metas do PPA para o ano subsequente, estabelecendo prioridades e os limites possíveis; e a LOA representa a execução, amparada nas diretrizes da LDO, do PPA para cada ano.

Fernandes (2019) explica que a LDO, além das competências atribuídas pela Constituição Federal, assume outras estabelecidas por outros instrumentos legais, conforme o quadro a seguir:

Quadro 1 - Estrutura da lei de diretrizes orçamentárias – Texto Principal

Texto Principal	
CF/88	<ul style="list-style-type: none"> - Compreender as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo despesas de capital ao exercício financeiro seguinte; - Orientar a elaboração da LOA; - Dispor sobre as alterações na legislação tributária; e - Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.
LRF	<ul style="list-style-type: none"> - Equilíbrio entre receitas e despesas; - Critérios e forma de limitação de empenho; - Normas relativas ao controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; e - Demais condições e exigências para a transferência de recursos a entidades públicas.

Fonte: adaptado de Fernandes (2019)

Quadro 2 - Estrutura da lei de diretrizes orçamentárias - Anexos

Anexos (LRF)	
Anexo de Metas Fiscais	<p>Estabelece as metas de resultados primários para exercício de referência e para os dois próximos e percepção a dimensão da austeridade na condução da política fiscal pelo Governo, assim como disponibiliza à sociedade:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; - Demonstrativo das metas anuais, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores (com memória/metodologia de cálculo, consistente com a política econômica nacional); - Evolução do patrimônio líquido, desde a origem até a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, também nos três exercícios; - Avaliação da situação financeira e atuarial dos FRGPS⁵ e RPPS⁶ e do FAT⁷, bem como dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; e - Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
Anexo de Riscos Fiscais	<ul style="list-style-type: none"> - Conterá a avaliação dos passivos contingentes, ou seja, dívidas ainda não contabilizadas, mas que, por decisão judicial, poderão vir a aumentar a dívida pública, assim como de outros riscos capazes de afetar as contas públicas, no momento da elaboração do orçamento, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem; e - Permitirá o cálculo da Reserva de Contingência, onde a LDO define o percentual (%) da Receita Corrente Líquida (RCL) a ela destinada e que na LOA será monetariamente programada.

⁵Regime Geral de Previdência Social: gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e se destina aos trabalhadores da iniciativa privada e demais servidores públicos não filiados ao RPPS.

⁶Regime Próprio de Previdência Social: assegurado, exclusivamente, aos servidores públicos titulares de cargo efetivo, mantidos pelos entes da Federação (União, estados, DF e municípios).

⁷Fundo de Amparo ao Trabalhador: fundo especial, de natureza contábil-financeira e destinado ao custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Desenvolvimento Econômico.

Específico da União	<ul style="list-style-type: none"> - Conterá os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial; e - Demonstrativo dos parâmetros e as projeções para os principais agregados e variáveis (PIB, taxa de juros, taxa de câmbio, etc.), assim como as metas de inflação para o exercício subsequente.
---------------------	---

Fonte: adaptado de Fernandes (2019)

A LDO, em suma, tem como função promover um alinhamento entre os objetivos do PPA e a realidade daquele ano, além de estabelecer limites claros e realistas para que o orçamento seja elaborado; ou seja, é uma ponte entre o PPA e a LOA.

A LOA define as despesas e as receitas que serão cumpridas no exercício financeiro, mas a sua elaboração tem início no exercício financeiro anterior, com os órgãos da administração pública planejando os gastos orientados pelo montante previsto no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA).

O PLOA capta e a consolida as propostas junto aos órgãos setoriais do Poder Executivo e dos demais Poderes. O Manual Técnico de Orçamento estabelece que “o processo de elaboração do PLOA se desenvolve no âmbito do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal e envolve um conjunto articulado de tarefas complexas e um cronograma gerencial e operacional com especificação de etapas, de produtos e da participação dos agentes” (BRASIL, 2022).

A fase de elaboração e planejamento orçamentário do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal se encerra com a promulgação da LOA, iniciando a fase de execução orçamentária e financeira e acompanhamento.

2.4.2. Execução orçamentária

Entende-se por execução orçamentária a utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA e que se inicia após a sanção do orçamento pelo presidente da República.

Cabe esclarecer inicialmente que a LOA poderá não ser executada em sua integralidade, pois antes da liberação do orçamento, o Poder Executivo realiza a programação orçamentária e financeira, que vem a ser uma reestimativa das receitas e despesas que norteará o primeiro bimestre de execução; e posteriormente é elaborado o cronograma da previsão da realização da receita e da execução da despesa.

Como afirma Noblat (2015), de posse deste cronograma o Poder Executivo pode publicar os “decretos de contingenciamento”, que limitam e restringem a movimentação financeira e orçamentária, impondo um novo limite sobre o gasto autorizado na Lei

Orçamentária. Portanto, a execução orçamentária não necessariamente ocorrerá de acordo com o autorizado na LOA, podendo ocorrer restrições orçamentárias aos órgãos públicos.

Apesar das incertezas e dos impactos negativos que os Decretos de Contingenciamento possam gerar na execução orçamentária, eles são instrumentos importantes, pois visam condicionar a execução das despesas à necessidade de contenção dos gastos, buscando o equilíbrio fiscal. Cabe esclarecer que este contingenciamento não incide sobre todo o orçamento, mas apenas sobre as despesas de caráter discricionária.

A execução orçamentária é realizada por intermédio das ações orçamentárias, que, quanto ao poder de decisão alocativa dos recursos, podem ser separadas em ações orçamentárias de despesas obrigatórias e ações orçamentárias de despesas discricionárias. As despesas obrigatórias são aquelas que o governo não pode deixar de fazer (são os compromissos estabelecidos pela própria legislação) e as despesas discricionárias são as quais tem liberdade de decidir (cuja execução está sujeita à avaliação de oportunidade pelo gestor; ou seja, tem maior discricionariedade).

Sobre o assunto, De Almeida (2021) expõe que a discricionariedade é a faculdade de decidir pela realização, ou não, do ato pelo gestor público, e Noblat (2014a) explica que nas despesas discricionárias o gestor público possui certo poder de decisão onde o recurso será investido, e, portanto, tem uma maior margem de manobra para a decisão alocativa. Portanto, a discricionariedade permite ao Poder Executivo uma flexibilidade quanto ao estabelecimento de seu montante e à oportunidade de sua execução (BRASIL, 2022).

Outro aspecto a ser compreendido para analisar a execução orçamentária é a estrutura pela qual o orçamento é organizado. Toda a informação orçamentária é organizada e analisada segundo um tipo de classificação. O modelo brasileiro de classificação da despesa observa quatro critérios: classificação institucional (ou departamental), classificação funcional-programática, classificação por categorias econômicas, classificação quanto à natureza da despesa e classificação por elemento de despesas; o que segundo Teixeira (2014) tem por propósito facilitar a avaliação da execução da despesa.

A classificação institucional da despesa representa uma classificação por órgão e unidade orçamentária, podendo o órgão ou a unidade orçamentária não corresponder a uma estrutura administrativa.

A classificação funcional-programática combina a classificação funcional com a classificação de programas. Noblat (2014b) explica que a classificação funcional (por funções e subfunções) identifica as áreas em que as despesas ocorrem, pois agrega os gastos do governo, evidenciando a programação a partir de grandes áreas de atuação governamental. Já

a estrutura programática traz a classificação de despesa estruturada em programas (tema da política pública), que identifica os objetivos (o que se pretende alcançar), as iniciativas (o que será entregue) e as ações (o que será desenvolvido).

Como se observa na classificação funcional-programática, o menor nível de especificação da programação são as ações orçamentárias. O Manual Técnico de Orçamento, edição 2022, expõe que Ação Orçamentária é uma operação da qual resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa e que podem ser tipificadas como “projetos”, “atividades” ou “operações especiais” e que esta tipologia visa assegurar a diferenciação das ações de acordo com as características de sua operação e de sua produção.

Noblat (2014a) define a tipologia das ações orçamentárias da seguinte forma: i) Projeto - conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo; ii) Atividade - envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo; iii) Operação Especial - despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

A classificação por natureza da despesa, ainda segundo Noblat (2014b), tem por finalidade possibilitar a obtenção de informações macroeconômicas sobre os efeitos dos gastos do setor público na economia. Esta classificação compõe-se de: categoria econômica, grupo de natureza da despesa, elemento e subelemento de despesa.

A categoria econômica subdivide as despesas que contribuem (grupo 4) ou não (grupo 3) para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Os Grupos de Natureza de Despesa (GND), segundo a Portaria Interministerial nº 163, de 2001, agregam elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Esta portaria estabelece seis grupos de natureza de despesas distintos, quais sejam: 1 - Pessoal e Encargos Sociais; 2 - Juros e Encargos da Dívida; 3 - Outras Despesas Correntes; 4 - Investimentos; 5 - Inversões Financeiras; 6 - Amortização da Dívida e; 9 - Reserva de Contingência.

Para fins deste trabalho serão analisadas as despesas dos grupos Outras Despesas Correntes (GND 3) e Investimentos (GND 4):

i) Outras Despesas Correntes – são despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação,

auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

ii) Investimentos - corresponde às despesas orçamentárias com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

A Lei nº 4.320/64 prevê que a execução da despesa orçamentária pública ocorra em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. Segundo aquela Lei, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” e, por fim, “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação” (BRASIL, 1964, Art. 58, 62 e 63).

O crédito orçamentário é o limite de recurso financeiro autorizado na LOA e é portador de uma dotação. A dotação é o valor monetário autorizado, consignado na lei do orçamento (LOA), para atender uma determinada programação orçamentária. Noblat (2014c) explica que a descentralização de créditos consiste na transferência do poder de utilizar créditos orçamentários entre Unidades Orçamentárias ou Unidades Gestoras. Outro conceito importante é a figura dos Restos a Pagar. Os restos a pagar são as despesas empenhadas, mas não liquidadas (no caso dos não processados) ou pagas (no caso dos processados) até o dia 31 de dezembro.

O fluxo orçamentário inicia com a Unidade Orçamentária recebendo o Limite de Movimentação e Empenho (LME) do Ministério, e a sua distribuição para as Unidades Gestoras Executoras (UGE). No caso específico do Comando do Exército, a UO do Comando do Exército não distribui os créditos orçamentários diretamente para as UGE, mas sim para as Unidades Gestoras Responsáveis (UGR). As UGR não executam o orçamento, pois são as responsáveis pela gestão dos créditos e o repasse dos recursos para as Unidades Gestoras Executoras (UGE), que efetivamente executam o orçamento. As UGR devem, portanto, programar a descentralização de modo a possibilitar agilidade da execução por parte das UGE, além de realizar o acompanhamento da execução, e participar do controle interno.

3 METODOLOGIA

Quanto a sua natureza a presente pesquisa é básica e aplicada, pois visa contribuir para a melhor compreensão do tema e sua implicação na política de governança orçamentária da Secretaria de Economia e Finanças do EB, bem como contribuir para o aperfeiçoamento da governança orçamentária no EB.

Quanto ao objetivo, é uma pesquisa descritiva e exploratória, pois objetiva estudar a governança orçamentária e seu resultado em termos de eficiência da aplicação dos recursos alocados ao EB de 2010 a 2022, com recorte em 2019, ano da publicação da Política de Governança do Exército.

Quando a abordagem do problema, é uma pesquisa quantitativa. Os dados orçamentários foram coletados da plataforma “SIGA Brasil” do Senado Federal⁸ e analisados, utilizando o software Excel da *Microsoft* para manipulação dos dados e construção dos gráficos, com interpretação objetiva das informações.

Os procedimentos utilizados para a coleta de outros dados foram a pesquisa bibliográfica e documental, pois permitiram a produção relacionada a governança e governança orçamentária, a descrição do ciclo orçamentário e a compreensão da estrutura do EB.

Para a extração dos dados, foram utilizados os seguintes parâmetros:

- Ano: 2010 a 2022;
- Unidade Orçamentária (UO): 52101 (Ministério da Defesa – Adm. Direta), 52111 (Comando da Aeronáutica), 52121 (Comando do Exército) e 52131 (Comando da Marinha);
- Órgão (UG): 52101, 52111, 52121, 52131, para excluir a execução orçamentária dos destaques concedidos;
- GND: Outras Despesas Correntes e Investimentos (códigos 3 e 4);
- Resultado Lei: despesa obrigatória (código 1) e despesas discricionárias (códigos 2, 3, 6, 7, 8 e 9);
- Unidades Gestoras das UO: 110407 (Ministério da Defesa – Adm. Direta); 120002 (Comando da Aeronáutica); 160509 e 160087 (Comando do Exército); e 772001 (Comando da Marinha);
- Unidades Gestoras Responsáveis (UGR) do Comando do Exército: 160035, 160073, 160221, 160502, 160503, 160504, 160505, 160507, 160508, 160510 e 160539;
- Valores execução orçamentária: atualizado, crédito indisponível, empenhado, crédito disponível, liquidado e pago;
- Ações excluídas: 00M1, 00OL, 00OQ, 2004, 2010, 2011, 2012, 2059 e 216H, por serem ações correspondentes a benefícios, assistências, auxílios e ajuda de custo⁹.

⁸ “O SIGA Brasil é um sistema de informações sobre orçamento público federal, que permite acesso amplo e facilitado aos dados do Sistema Integrado de Administração Financeira-SIAFI e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. Esse acesso pode ser realizado pelo SIGA Brasil Painéis e pelo SIGA Brasil Relatórios”. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>

⁹ 00M1 - Benefícios assistenciais decorrentes do auxílio-funeral e natalidade; 00O1 - Contribuições e anuidades a organismos e entidades nacionais; 00OQ - Contribuições a organismos internacionais sem exigência de p; 2004 -

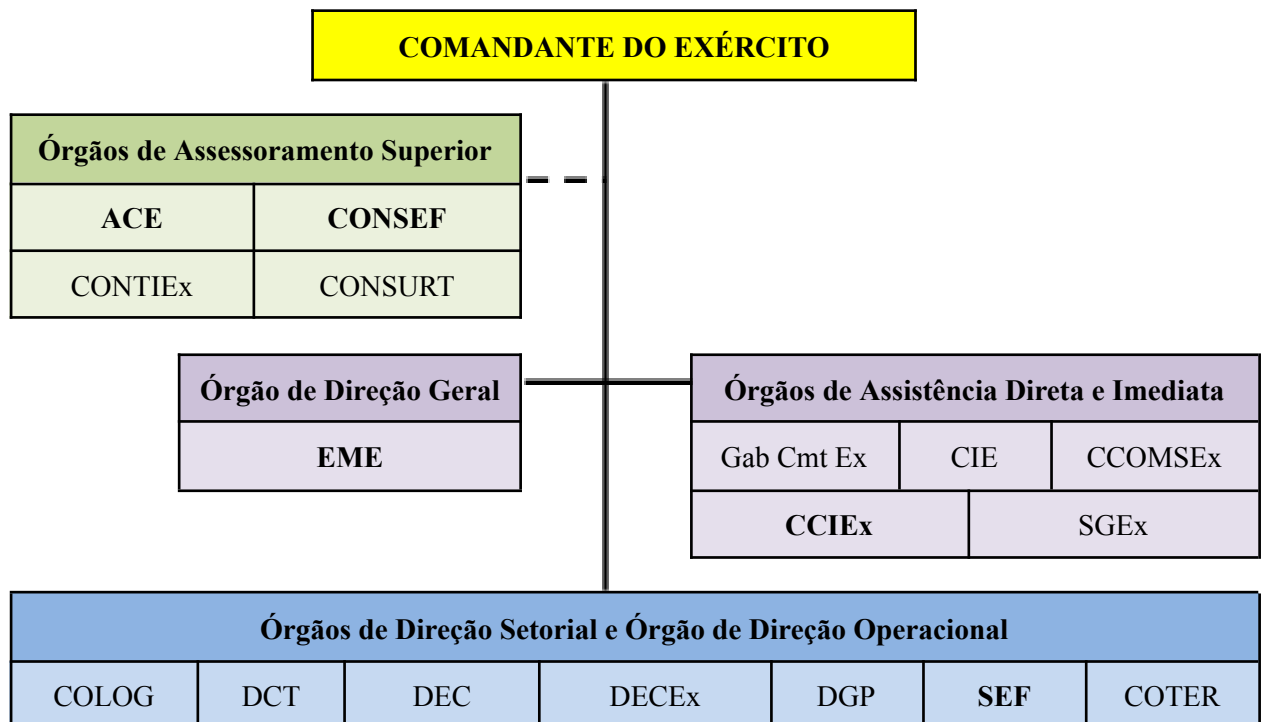
4 GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA NO EB

Para compreender o Sistema de Governança e Gestão do Exército e a atuação da Secretaria de Economia na governança orçamentária do EB, é necessário delinear as estruturas organizacionais do EB e da SEF, os normativos que determinam sua atuação e o Sistema de Economia e Finanças do Exército.

4.1 Estrutura Organizacional do EB

Para a coordenação e funcionamento, o Exército Brasileiro possui uma estrutura organizacional hierarquizada. O Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, aprova a estrutura regimental do EB estabelecendo um Órgão de Direção Geral (ODG), quatro Órgãos de Assessoramento Superior (OAS), cinco Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército (OADI), seis Órgãos de Direção Setorial (ODS), um Órgão de Direção Operacional (ODOp).

Quadro 3 - Organograma do Exército Brasileiro



Fonte: Elaborado pelo autor

i) Órgãos de Assessoramento Superior:

Assistência médica e odontológica aos servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes; 2011 - Auxílio-transporte aos servidores e empregados; 2012 - Auxílio-alimentação aos servidores civis, empregados e militares; 2059 - Atendimento médico-hospitalar/fator de custo; e 216H - Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia a agentes públicos.

ACE – Alto-Comando do Exército;

CONSEF – Conselho Superior de Economia e Finanças;

CONTIEx – Conselho Superior de Tecnologia da Informação; e

CONSURT - Conselho Superior de Racionalização e Transformação

ii) Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército (OADI):

Gab Cmt Ex – Gabinete do Comandante do Exército;

CIE – Centro de Inteligência do Exército;

CCOMSEx – Centro de Comunicação Social do Exército;

CCIEEx - Centro de Controle Interno do Exército;

CONJUR-EB - Consultoria Jurídica Adjunta do Comando do Exército; e

SGEx – Secretaria-Geral do Exército.

iii) Órgão de Direção Geral:

EME – Estado-Maior do Exército, composto por 7 Subchefias e um escritório de projetos: 1ª Subchefia – Pessoal, Educação e Cultura; 2ª Subchefia – Informação e Comando e Controle; 3ª Subchefia – Política e Estratégia; 4ª Subchefia – Logística, Mobilização, Ciência e Tecnologia; 5ª Subchefia – Assuntos Especiais e Internacionais; 6ª Subchefia – Economia e Finanças; 7ª Subchefia–Processo de Transformação da Força; e EPEX -Escritório de Projetos do Exército.

iv) Órgãos de Direção Setorial:

COLOG – Comando Logístico;

DCT – Departamento de Ciência e Tecnologia;

DEC – Departamento de Engenharia e Construção;

DECEEx – Departamento de Educação e Cultura do Exército;

DGP – Departamento-Geral do Pessoal; e

SEF – Secretaria de Economia e Finanças.

v) Órgão de Direção Operacional:

COTER – Comando de Operações Terrestres.

No Exército, as atribuições das atividades do ciclo orçamentário são de responsabilidade dos seguintes órgãos: i) EME - Sistema de Planejamento; ii) SEF - Sistemas de Orçamento, Administração Financeira e de Contabilidade, e iii) CCIEEx - Sistema de Controle Interno.

Os atores que desempenham funções na governança orçamentária no EB, seguindo o agrupamento de Couto e Cardoso Jr. (2018), são:

i) guardiões – órgãos e entidades que coordenam o processo alocativo e realizam a gestão orçamentária – a 6ª Subchefia do EME (processo alocativo); e a SEF e o Escritório de Projetos do EME (gestão orçamentária);

ii) executores – os atores responsáveis pela efetiva alocação e execução orçamentária - os órgãos de Direção Setorial e Operacional, o EME e o Gabinete do Comandante do Exército (efetiva alocação); e todas as Organizações Militares do EB (execução orçamentária).

iii) definidores de prioridades – órgãos que impactam na relação entre os guardiões e os executores - o Alto Comando do Exército e o CONSEF; e

iv) controladores – órgão de controle internos - CCIEx.

O Alto Comando do Exército assessora o Comandante do Exército nos assuntos relevantes da Força Terrestre e o CONSEF assessora o Comandante em todos os assuntos relativos à política econômico-financeira do Exército. O CONSEF especificamente assessora nas atividades de planejamento estratégico e de programação orçamentária; aprecia a execução orçamentária e financeira do Comando do Exército; avalia os resultados, com base no acompanhamento e na auditoria contábil do orçamento do Exército e os seus reflexos na situação patrimonial; e propõe providências e medidas visando à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da aplicação dos recursos orçamentários (EXÉRCITO, 2019).

A 6ª Subchefia do EME estuda, planeja, orienta, coordena e controla as atividades de Planejamento e Programação do Orçamento do Exército, consolidando as necessidades setoriais e as necessidades oriundas do Plano Estratégico do Exército, que gera as Necessidades Gerais do Exército (NGE), as quais são analisadas e incluídas no Projeto da Lei Orçamentária Anual (PLOA) (EXÉRCITO, 2022b).

A 6ª Subchefia é, ainda, a Unidade Orçamentária do EB que recebe o Limite de Movimentação e Empenho (LME) do Ministério da Defesa e o distribui para as UGR do EB (COLOG, DCT, DEC, DECEX, DGP, SEF, COTER, Gab Cmt Ex e EME).

A SEF, como Órgão de Direção Setorial, compete supervisionar e realizar as atividades de acompanhamento orçamentário, administração financeira e gestão contábil dos recursos de quaisquer naturezas alocados ao Comando do Exército Brasileiro, bem como a capacitação dos agentes da administração em áreas afins. Também é responsável pelas atividades referentes aos Sistemas de Economia e Finanças e de Contabilidade Federal, no âmbito do Comando do Exército (EXÉRCITO, 2020a).

O CCIEx é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) e Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), compondo o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (EXÉRCITO, 2021e).

O CCIEx, além dos aspectos referentes à auditoria interna do Sistema de Controle Interno do EB, tem como competência avaliar assuntos relacionados à gestão orçamentária, no que tange o cumprimento das metas e os resultados quantitativos e qualitativos da gestão, a execução física e financeira das ações orçamentárias, a eficácia, eficiência e efetividade dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão, e os indicadores instituídos para aferir o desempenho da gestão (EXÉRCITO, 2021e).

Além desses órgãos, as Regiões Militares planejam e executam as atividades administrativas, consolidando e priorizando as necessidades das OM sob sua jurisdição e os demais ODS e ODOp planejam, executam e controlam o emprego dos recursos orçamentários sob sua responsabilidade.

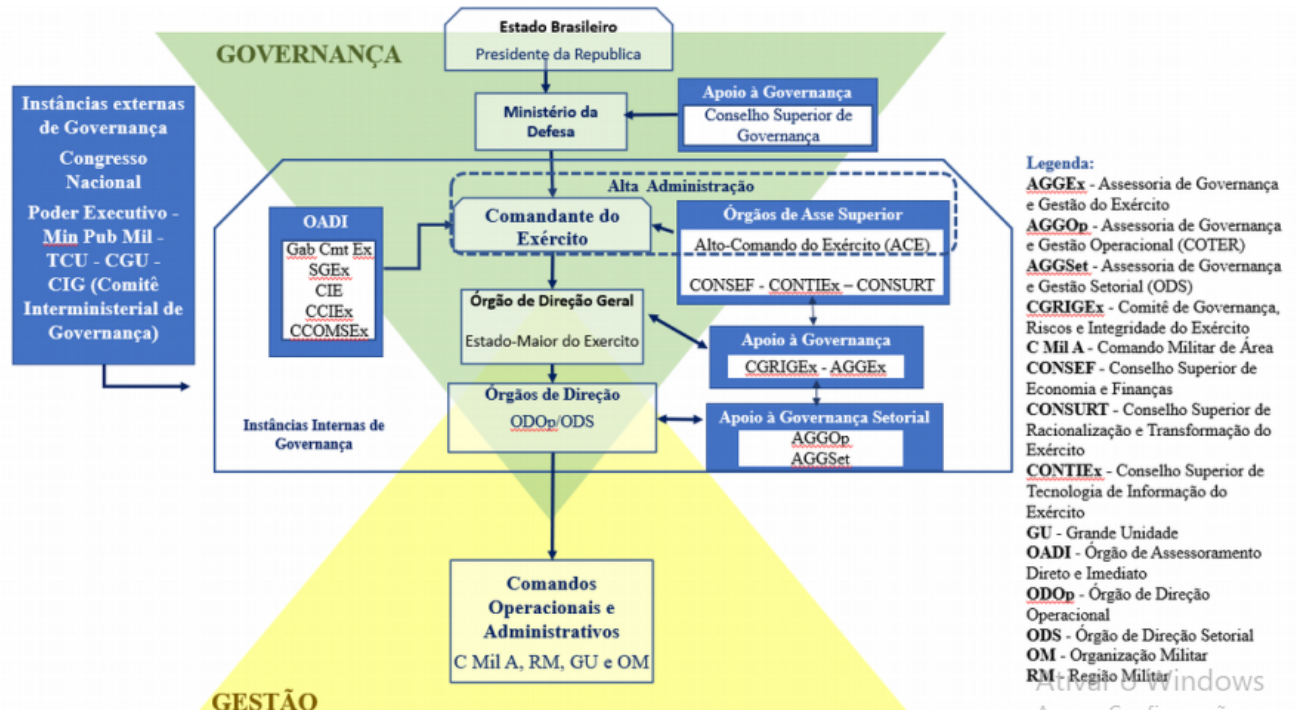
4.2 Sistema de governança e gestão do EB

O Art. 2º da Diretriz de Governança e Gestão do Exército estabelece que o Sistema de Governança e Gestão do Exército (SG²Ex) é um sistema estratégico que visa integrar o arcabouço regulatório, as estruturas, as práticas e os mecanismos de governança e gestão com o objetivo de fortalecer o processo decisório, o poder de combate e a entrega de valor ao Estado Brasileiro.

A Diretriz estabelece ainda que a governança é realizada no nível estratégico pela Alta Administração do EB, que abrange o Comandante do Exército (Cmt Ex) e os Oficiais Gerais integrantes do ACE. Define que o principal interlocutor da governança é o EME, responsável pela direção, monitoramento e avaliação do planejamento estratégico do Exército, e que os ODOp, ODS e OADI são responsáveis por promoverem a governança e gestão em suas áreas setoriais específicas (EXÉRCITO, 2021c, Arts. 7º, 9º e 12).

A Figura 1 abaixo demonstra esta estrutura.

Figura 1- Estrutura de Governança do Exército Brasileiro



Fonte: Anexo “A” da Portaria nº 465, de 9 de agosto de 2021, do Comandante do Exército.

O apoio a governança no nível de direção geral é realizado pela Assessoria de Governança e Gestão do Exército (AGGEx) e pelo Comitê de Governança, Risco e Integridade do Exército, e o apoio à governança setorial é realizado pelas Assessorias de Governança e Gestão Operacional (do COTER) e pelas Assessorias de Governança e Gestão Setoriais (das demais órgãos de direção setorial).

A estrutura de coordenação foi organizada pela Diretriz de Governança e Gestão do Exército conforme a seguir:

- i) Governança e Gestão do pessoal: DGP e 1ª Subchefiado EME;
- ii) Governança e Gestão da educação e cultura: DECEEx e 1ª Subchefia;
- iii) Governança e Gestão de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC): DCT e 2ª Subchefia;
- iv) Governança e Gestão do Portfólio Estratégico do Exército: EPEEx e 3ª Subchefia;
- v) Governança e Gestão das operações terrestres: COTER e a 3ª Subchefia;
- vi) Governança e Gestão patrimonial, de infraestrutura e sustentabilidade ambiental: DEC e às 3ª, 4ª e 5ª Subchefias;
- vii) Governança e Gestão de operações logísticas: COLOG e 4ª Subchefia;
- viii) Governança e Gestão orçamentária, financeira, de custos, de licitações e contratos: SEF e a 6ª Subchefia; e

ix) Governança e Gestão do Sistema de Correição, quando constituído: pelo DGP e pelo Gab Cmt Ex.

Sendo assim, a Diretriz estabelece que a Governança Orçamentária é de atribuição da SEF em conjunto com a 6ª Subchefia do EME e determina que elabore orientações para implementar processos, estruturas e mecanismos adequados à incorporação dos princípios e dos objetivos de governança e gestão nesta área.

4.3 Sistema de Economia e Finanças do EB

A SEF é responsável pelas atividades referentes aos Sistemas de Economia e Finanças e de Contabilidade Federal, no âmbito do Comando do Exército. No seu regulamento interno estabeleceu o que vem a ser o Sistema de Economia e Finanças do Exército, o que veio a ser ratificado pela Portaria nº 1.739/22 do EB, que aprova a Política de Economia e Finanças do EB, nos seguintes termos:

o conjunto de órgãos, organizações militares e agentes da administração, que se interligam com a finalidade de gerenciar, normatizar, fiscalizar, capacitar, controlar, contabilizar e executar todas as atividades referentes à gestão e orçamento, administração financeira, contabilidade, patrimônio, custos, pagamento de pessoal e capacitação dos agentes da administração em áreas afins, no âmbito do Comando do Exército (EXÉRCITO, 2021c e EXÉRCITO, 2022a).

Além disso, estabeleceu que o Sistema deve se pautar pela “efetividade na gestão do bem público, ampliando a capacidade organizacional do EB de gerir o bem a ele disponibilizado, e pelo exercício do Sistema de Governança”, além de ter como dever “otimizar processos e maximizar a gestão dos recursos orçamentários à disposição do Comando do Exército” (EXÉRCITO, 2022a, Item 2, letras “e” e “f”).

Para cumprir com suas competências neste Sistema a SEF conta, em sua estrutura organizacional, com dezoito Organizações Militares Diretamente Subordinadas (OMDS), que têm a seguinte competência:

i) Assessoria Especial de Orçamento e Finanças (AOFin) – assessorar o Secretário de Economia e Finanças sobre os assuntos orçamentários e financeiros, acompanhando os assuntos que possam influenciar a proposta orçamentária do Comando do Exército; bem como, em conjunto com o EME, participar das negociações junto ao Ministério da Defesa para maximização na participação da sua dotação orçamentária;

ii) Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO) – realizar a gestão orçamentária e produção de informações gerenciais;

iv) Diretoria de Contabilidade (DCont) –executar a gestão financeira e patrimonial, realizando as atividades de contabilidade e da Programação e Execução Financeira dos recursos do EB;

v) Centro de Pagamento de Pessoal (CPEx) – executar o pagamento de todo o pessoal do Exército, gerenciando o Sistema de Pagamento de Pessoal;

v) Instituto de Economia e Finanças do Exército (IEFEx) – capacitar o pessoal nas áreas de interesse do Sistema de Economia e Finanças; e

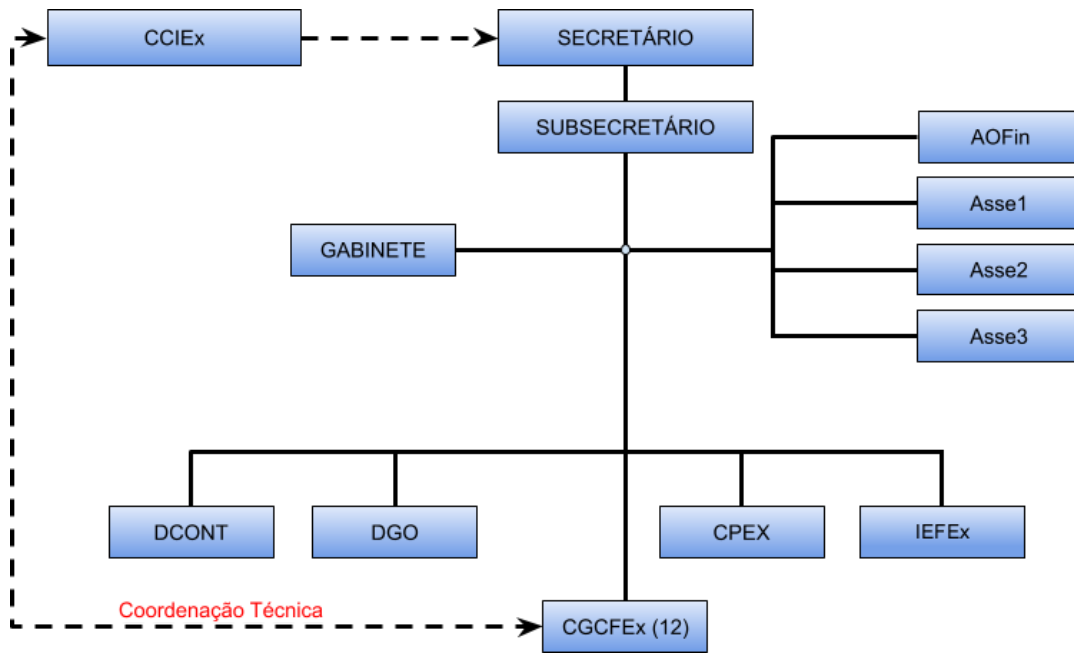
vi) doze (12) Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) – orientar a gestão das suas Unidades Gestoras Apoiadas (UGA), realizando, ainda a orientação técnica, a contabilidade analítica e as atividades de auditoria, fiscalização e controle dos gastos executados pelas Organizações Militares (OM), sob orientação do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), preservando a credibilidade dos atos e fatos praticados pelos integrantes da Força.

Os CGCFEx derivam das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). As ICFEx, pela Portaria nº 50/03 do EB, eram as Unidades Setoriais de Contabilidade e de Controle Interno, que tinham a competência para acompanhar a contabilidade analítica e a execução dos contratos; examinar a legalidade dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial; realizar as tomadas de contas; executar os trabalhos de auditoria; dentre outros. A vertente principal, portanto, era desenvolver atividades de auditoria e fiscalização.

A SEF, a partir de 2021, alterou estas competências visando enfatizar o papel da Governança na estrutura da SEF, atribuindo agora às CGCFEx (“Centros de Gestão”) a missão de “acompanhar e avaliar a gestão de suas unidades gestoras apoiadas (UGA), bem como prestar consultoria a estas, contribuindo para a governança do Exército” (EXÉRCITO, 2021d, art. 1º).

A figura 2 evidencia a estrutura organizacional da SEF.

Figura 2 - Organograma da SEF



Fonte: Elaborado pela SEF (2022)

Assim, percebe-se que em consonância com a Política de Governança do EB e, antes mesmo da publicação da Diretriz de Governança do EB, a SEF já adaptava a sua estrutura, de modo a possibilitar uma melhor gestão e avaliação dos objetivos orçamentários e financeiros do Exército.

Além da SEF, o Sistema de Economia e Finanças do Exército engloba todos os responsáveis pela execução orçamentária do Exército: o EME que é a Unidade Orçamentária do EB, as UGR (ODS, ODOp, Gab Cmt Ex, o próprio EME e outras Entidades Vinculadas do Exército) e as 389 UGE.

Além disso, no EB existem 656 Organizações Militares (OM); portanto, nem toda OM corresponde a uma UGE (OM sem autonomia administrativa). Assim, uma UGE pode gerir os recursos de outras OM que não tenham autonomia; mesmo assim, a OM está envolvida na gestão dos recursos destinados indiretamente a ela, particularmente na requisição da despesa, no controle patrimonial e na correta aplicação dos recursos para o fim a que se destina em seu aquartelamento. Todas as OM do EB, portanto, estão vinculadas ao Sistema de Economia e Finanças do Exército.

5 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Este capítulo é destinado a evidenciar a distribuição da dotação orçamentária de quatro UO do Ministério da Defesa (Ministério da Defesa – Adm. Direta, Comando da Aeronáutica, Comando do Exército e Comando da Marinha) e a execução orçamentária dos Comandos da

Aeronáutica, do Exército e da Marinha, de 2010 a 2022, de modo a fornecer um parâmetro sobre a execução das despesas do Comando do Exército.

A extração dos dados seguiu a sequência a partir da dotação das quatro UO, especificando as despesas obrigatórias e discricionárias, até a execução das despesas discricionárias pelas UGE dos três Comandos. A extração inicia em 2010, visto que nos anos anteriores não era informada a distinção entre as despesas obrigatórias e discricionárias no Resultado Primário, na base do SIGA Brasil (LOA – Despesa Execução).

A coleta dos dados restringiu-se aos dois Grupos de Natureza de Despesa “Investimento” e “Outras Despesas Correntes” (ODC) que abrangem ações orçamentárias de caráter discricionárias. No entanto, ainda existem algumas ações que tem características obrigatórias, como benefícios e assistências, que foram especificadas e posteriormente retiradas dos dados apresentados, pois, da mesma forma que as despesas obrigatórias, não serão objeto de análise neste trabalho.

Ressalta-se que não foram levantados os dados do orçamento geral da União e tampouco dos destaques recebidos¹⁰, bem como de outras UO do Ministério da Defesa, visto o foco da pesquisa ser a análise da governança orçamentária do EB em termos de sua estrutura e desempenho na execução dos recursos, comparativamente aos outros dois Comandos.

Para isso, segue-se a definição de Couto e Rodrigues (2022), que compreende a governança orçamentária como a relação entre atores, consubstanciada na distribuição do orçamento, com regras formais e informais ao longo do processo orçamentário, o que abarca a elaboração, a aprovação, a execução, a avaliação e o controle dos recursos públicos.

Após concluída a etapa de planejamento (LOA), a primeira fase da execução orçamentária começa com o início do ano fiscal e o recebimento da dotação. Para fins deste trabalho a dotação corresponderá ao valor da execução orçamentária “Autorizado” reduzida do “Crédito Indisponível”¹¹.

Inicia-se a apresentação dos dados, portanto, com a dotação orçamentária do Ministério da Defesa e sua distribuição entre as quatro UO e em seguida são separados os dados das despesas de caráter obrigatórias e discricionárias de modo a possibilitar que os relatórios seguintes tragam apenas os dados orçamentários das despesas discricionárias. Na sequência, destaca-se a dotação orçamentária do Comando do Exército e procedeu-se a sua atualização monetária, a preços de novembro de 2022, a fim de verificar o volume real dos

¹⁰ Os créditos orçamentários são transferidos por meio de “destaque”; quando recebidos, movimentam a conta destaques recebidos e quando concedidos, a conta destaques concedidos.

¹¹ O “Autorizado” representa a dotação inicial mais os créditos adicionais, deduzidas as anulações e cancelamentos e o crédito indisponível compreende o valor da indisponibilidade de crédito orçamentário.

recursos recebidos no período analisado. Por fim, são apresentadas as informações relativas à distribuição do orçamento pelas UO, a execução da despesa pelas UGE dos Comandos e os créditos disponíveis de 2010 até 2022, com informações atualizadas até dezembro de 2022; contudo, os dados de 2022 podem estar incompletos, visto que não correspondem ao final do exercício financeiro deste ano. Os valores serão expressos em milhões de reais e atualizados monetariamente.

A Tabela 1 demonstra a dotação orçamentária da LOA das quatro UO do Ministério da Defesa, nos Grupos de Natureza de Despesa “Investimentos” e “Outras Despesas Correntes”, incluindo as despesas obrigatórias e discricionárias.

Tabela 1 - Dotação orçamentária

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército			Ministério da Defesa - Adm. Dir.			Total das quatro UO	
	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.226,2	1.432,3	3.658,5	2.235,7	1.676,2	3.911,9	1.840,6	4.032,8	5.873,3	907,2	708,0	1.615,2	7.209,6	7.849,3
2021	2.318,4	1.780,6	4.099,0	2.352,6	1.980,9	4.333,5	1.540,5	4.706,4	6.246,9	1.280,6	848,3	2.128,8	7.492,1	9.316,2
2020	2.415,8	1.865,7	4.281,4	2.449,1	2.127,1	4.576,1	1.777,9	4.585,2	6.363,1	1.203,0	1.791,5	2.994,6	7.845,7	10.369,5
2019	3.038,5	2.114,7	5.153,2	2.596,6	2.221,8	4.818,4	1.984,7	4.202,5	6.187,2	1.302,2	1.130,5	2.432,7	8.921,9	9.669,6
2018	2.729,7	2.125,8	4.855,5	3.587,9	2.723,4	6.311,3	1.979,4	5.224,5	7.203,9	1.293,5	1.292,0	2.585,5	9.590,5	11.365,6
2017	3.205,5	1.771,6	4.977,1	3.425,2	2.739,5	6.164,7	2.154,8	5.726,0	7.880,8	1.158,8	782,6	1.941,3	9.944,2	11.019,7
2016	3.277,2	2.389,4	5.666,6	2.214,2	2.379,1	4.593,3	1.726,3	5.453,8	7.180,1	1.567,4	1.430,4	2.997,8	8.785,1	11.652,6
2015	4.323,5	2.457,6	6.781,1	3.942,1	2.639,4	6.581,5	1.560,0	5.143,6	6.703,6	2.521,0	1.468,6	3.989,6	12.346,7	11.709,1
2014	2.706,1	2.947,8	5.653,9	4.707,1	3.004,2	7.711,3	2.450,2	5.624,3	8.074,5	2.314,2	1.538,5	3.852,7	12.177,6	13.114,8
2013	3.133,4	2.919,4	6.052,9	6.206,1	2.290,9	8.497,1	2.935,1	4.849,5	7.784,6	2.005,2	1.187,4	3.192,7	14.279,9	11.247,3
2012	3.485,3	2.814,3	6.299,7	6.737,1	2.508,9	9.245,9	6.052,3	4.299,7	10.352,0	2.524,9	1.089,0	3.613,8	18.799,5	10.711,9
2011	2.231,6	2.753,7	4.985,3	4.922,3	2.627,1	7.549,4	2.323,5	4.588,8	6.912,3	1.222,6	1.646,6	2.869,2	10.700,0	11.616,1
2010	3.437,2	2.672,5	6.109,8	8.413,0	2.137,6	10.550,6	2.182,9	4.808,2	6.991,1	2.228,8	1.747,2	3.975,9	16.261,9	11.365,5

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Cabe ressaltar que a Emenda Constitucional (EC) 95/16, estabeleceu limites individualizados para as despesas primárias (“Novo Regime Fiscal”), sendo alterada pelas EC 113 e 144, ambas de 2021.

A Emenda 95/16 determinava que a dotação orçamentária equivaleria “ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, ou de outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere a lei orçamentária” (BRASIL, 2016).

Este “Novo Regime Fiscal” implantado pela EC nº 95/16, tinha congelado as despesas primárias dos vinte exercícios financeiros subsequentes, passando, a partir de 2017, a serem corrigidas pela prévia da inflação (IPCA). Contudo, visto que o teto de gastos é por órgão, as despesas dos Comandos não necessariamente tiveram que crescer com a inflação, podendo variar, desde que todo o órgão ficasse no limite; além disso, as EC 113 e 114 alteraram a

forma de cálculo do teto de gastos e definiram que a margem orçamentária com a mudança do cálculo do teto de gasto deveria ser destinada às despesas com programas sociais.

As tabelas a seguir têm por objetivo destacar as despesas de caráter discricionárias e obrigatórias, de modo a que os filtros dos relatórios disponibilizem apenas os dados das ações puramente de caráter discricionário, as quais permitem uma flexibilidade quanto ao estabelecimento de seu montante e à oportunidade de sua execução; podendo, portanto, ser mais bem avaliadas na eficácia e eficiência de seu emprego.

A dotação obrigatória das quatro UO do Ministério da Defesa está detalhada na tabela seguinte e no gráfico que demonstra a evolução desta dotação, de acordo com o identificador de resultado primário da dotação obrigatória.

Tabela 2 - Dotação orçamentária obrigatória

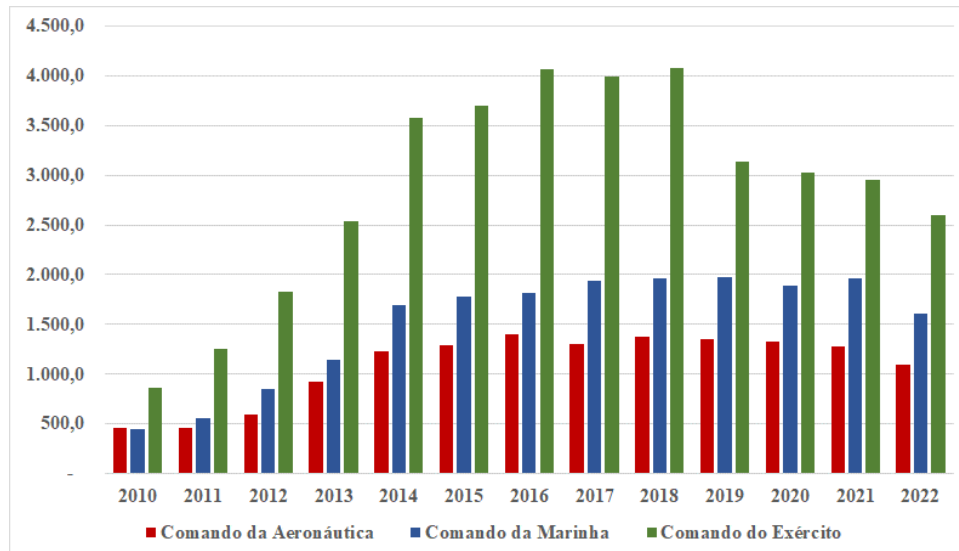
R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército			Min. Defesa	
	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	ODC	
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	
2022	15,1	1.082,3	1.097,4	38,2	1.568,6	1.606,8	50,0	2.546,9	2.596,9	11,5	
2021	20,3	1.253,1	1.273,4	100,9	1.867,6	1.968,5	63,2	2.893,7	2.956,9	12,9	
2020	12,0	1.316,4	1.328,3	57,3	1.827,0	1.884,3	72,5	2.955,7	3.028,2	13,3	
2019	6,5	1.339,8	1.346,3	50,0	1.921,6	1.971,6	76,0	3.060,2	3.136,2	11,7	
2018	27,4	1.351,3	1.378,8	56,7	1.905,0	1.961,7	145,5	3.931,1	4.076,6	17,9	
2017	6,8	1.297,2	1.304,0	40,9	1.897,1	1.938,0	162,2	3.835,5	3.997,8	21,6	
2016	7,6	1.393,0	1.400,6	13,9	1.807,9	1.821,8	153,1	3.907,2	4.060,3	19,0	
2015	8,9	1.276,9	1.285,9	8,9	1.768,0	1.776,9	163,1	3.535,1	3.698,2	49,1	
2014	-	1.232,8	1.232,8	31,0	1.663,3	1.694,3	177,9	3.404,3	3.582,2	16,9	
2013	28,5	898,9	927,5	45,5	1.103,4	1.148,9	231,4	2.311,6	2.543,0	17,3	
2012	4,6	591,9	596,4	26,1	828,3	854,4	66,7	1.761,3	1.828,0	17,0	
2011	-	464,4	464,4	25,7	532,8	558,5	71,6	1.182,9	1.254,5	14,9	
2010	-	456,1	456,1	19,5	426,6	446,0	42,9	814,1	857,1	13,1	

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Gráfico 1 – Evolução da dotação obrigatória dos três Comandos do Ministério da Defesa

R\$ milhões, em valores reais



Fonte: Elaborado pelo autor

Percebe-se um aumento da dotação obrigatória até 2018 em termos reais e dentre os três Comandos, o Exército é que possui um maior volume de recursos. Destaca-se desta dotação as ações 00M1, 2004, 2010, 2011, 2012 e 2059¹² que têm parte dos recursos inscritos como primário obrigatório e outra parte inscrita como discricionária.

Tabela 3 - Dotação orçamentária obrigatória das ações 00M1, 2004, 2010, 2011, 2012 e 2059

Valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica		Comando da Marinha		Comando do Exército		Min. Defesa
	Investimentos	ODC	Investimentos	ODC	Investimentos	ODC	ODC
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	-	301,1	19,4	373,5	-	-	1,5
2021	-	219,8	74,4	419,6	-	-	1,7
2020	-	304,9	33,6	407,1	-	-	2,0
2019	-	319,0	17,5	394,9	-	-	2,2
2018	-	271,9	28,6	357,8	68,4	855,3	9,9
2017	6,8	852,9	38,2	1.285,2	131,1	2.544,2	19,2
2016	7,2	948,8	13,0	1.192,5	120,4	2.547,4	19,0
2015	8,9	824,9	8,9	1.114,5	127,0	2.230,2	17,2
2014	-	536,0	27,6	646,4	103,8	1.376,1	13,9
2013	28,5	724,0	45,5	900,6	182,1	1.853,3	17,3
2012	4,6	440,8	26,1	487,1	-	1.065,0	13,9
2011	-	459,7	23,8	520,6	10,3	1.063,6	14,5
2010	-	453,3	19,5	423,2	42,9	791,2	13,0

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

No Comando do Exército, a partir de 2019, estas ações foram totalmente inscritas como discricionárias.

¹² 00M1 - Benefícios assistenciais decorrentes do auxílio-funeral e natalidade; 2004 - Assistência médica e odontológica aos servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes; 2011 - Auxílio-transporte aos servidores e empregados; 2012 - Auxílio-alimentação aos servidores civis, empregados e militares; 2059 - Atendimento médico-hospitalar/fator de custo.

Tabela 4 - Dotação orçamentária obrigatória do Comando do Exército

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Benefícios e assistência a servidores	Alimentação de pessoal	Suprimento de fardamento	Movimentação de militares	Total
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	1.725,8	-	215,0	656,1	2.596,9
2021	1.988,8	-	251,4	716,6	2.956,9
2020	2.027,3	-	262,1	738,8	3.028,2
2019	2.159,4	-	272,3	704,4	3.136,2
2018	3.128,6	-	282,8	665,2	4.076,6
2017	2.754,7	-	521,1	722,0	3.997,8
2016	2.757,3	-	527,7	775,3	4.060,3
2015	2.358,0	-	475,5	864,7	3.698,2
2014	2.270,2	-	479,5	832,4	3.582,2
2013	2.543,0	-	-	-	2.543,0
2012	1.234,5	593,4	-	-	1.828,0
2011	1.254,5	-	-	-	1.254,5
2010	857,1	-	-	-	857,1

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

A dotação obrigatória no Comando do Exército é destinada ao pagamento de benefícios, assistências a servidores e cumprimento de débitos judiciais; movimentação de militares, e suprimento e auxílio fardamento. O aumento desta dotação no Comando do Exército deveu-se a inclusão de duas áreas consideradas imprescindíveis (Fardamento e Movimentação de militares) desde 2014, mas isto não resultou um crescimento orçamentário.

A partir de 2015 também passaram a ser classificadas como obrigatórias outras ações referentes a benefícios e assistências que até então eram classificadas como discricionárias. Não houve, portanto, um aumento de recursos recebidos pelo Comando do Exército na dotação obrigatória, mas sim uma transposição de ações da dotação discricionárias para obrigatórias.

As tabelas seguintes evidenciarão a dotação discricionária, excluindo a dotação primária obrigatória.

Tabela 5 - Dotação orçamentária discricionária

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército			Min. Defesa - Adm. Direta		
	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.297,2	350,0	2.647,2	2.252,3	107,6	2.359,9	1.865,9	1.485,8	3.351,8	917,1	696,6	1.613,7
2021	2.298,1	527,5	2.825,6	2.251,7	113,3	2.365,0	1.477,3	1.812,7	3.290,0	1.280,6	835,3	2.115,9
2020	2.403,8	549,3	2.953,1	2.391,7	300,1	2.691,8	1.705,3	1.629,5	3.334,9	1.203,0	1.778,2	2.981,3
2019	3.032,0	774,9	3.807,0	2.546,6	300,2	2.846,8	1.908,6	1.142,3	3.051,0	1.302,2	1.118,8	2.421,0
2018	2.702,3	774,5	3.476,7	3.531,2	818,4	4.349,6	1.833,9	1.293,4	3.127,3	1.293,5	1.274,1	2.567,6
2017	3.198,7	474,4	3.673,1	3.384,3	842,4	4.226,7	1.992,5	1.890,4	3.883,0	1.158,8	760,9	1.919,7
2016	3.269,6	996,4	4.266,0	2.200,3	571,2	2.771,5	1.573,3	1.546,5	3.119,8	1.567,4	1.411,4	2.978,8
2015	4.314,6	1.180,6	5.495,2	3.933,2	871,5	4.804,6	1.396,8	1.608,5	3.005,4	2.521,0	1.419,4	3.940,5
2014	2.706,1	1.715,0	4.421,1	4.676,2	1.340,9	6.017,1	2.272,3	2.220,0	4.492,3	2.314,2	1.521,6	3.835,9
2013	3.104,9	2.020,5	5.125,4	6.160,7	1.187,5	7.348,1	2.703,7	2.537,8	5.241,5	2.005,2	1.170,1	3.175,4
2012	3.480,8	2.222,5	5.703,2	6.710,9	1.680,6	8.391,6	5.985,6	2.538,4	8.524,0	2.524,9	1.072,0	3.596,9
2011	2.231,6	2.289,2	4.520,8	4.896,6	2.094,3	6.990,9	2.251,9	3.405,9	5.657,8	1.222,6	1.631,7	2.854,3
2010	3.437,2	2.216,4	5.653,7	8.393,6	1.711,0	10.104,6	2.139,9	3.994,0	6.134,0	2.228,8	1.734,0	3.962,8

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Contudo, algumas ações classificadas como discricionárias não são passíveis de discricionariedade por parte do gestor, que são: três Operações Especiais (00M1 - Benefícios assistenciais decorrentes do auxílio-funeral e natalidade; 00O1 - Contribuições e anuidades a organismos e entidades nacionais; 00OQ - Contribuições a organismos internacionais) e 5 Atividades (2004 - Assistência médica e odontológica aos servidores civis, empregados, militares e seus dependentes; 2011 - Auxílio-transporte aos servidores e empregados; 2012 - Auxílio-alimentação aos servidores civis, empregados e militares; 2059 - Atendimento médico-hospitalar/fator de custo; e 216H - Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia a agentes públicos).

Estas ações, cujo montante é detalhado a seguir, serão retiradas nos dados seguintes para que sejam analisadas apenas as ações que tenham características estritamente discricionárias.

Tabela 6 – Dotação orçamentária discricionária das ações 00M1, 00OL, 00OQ, 2004, 2010, 2011, 2012, 2059 e 216H

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército			Min. Defesa
	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	ODC
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	-	-	-	0,1	58,8	58,9	-	63,8	63,8	1,0
2021	-	43,6	43,6	-	69,4	69,4	-	67,6	67,6	0,6
2020	-	41,4	41,4	-	58,0	58,0	-	65,6	65,6	0,3
2019	-	33,7	33,7	-	54,2	54,2	-	67,1	67,1	1,1
2018	-	39,5	39,5	-	47,2	47,2	-	59,1	59,1	1,0
2017	-	32,7	32,7	-	48,9	48,9	-	75,8	75,8	1,2
2016	-	37,2	37,2	-	60,7	60,7	-	69,5	69,5	2,1
2015	10,5	-	10,5	8,3	0,1	8,4	7,1	-	7,1	0,1
2014 ¹	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2013	-	38,9	38,9	0,3	41,9	42,2	14,7	87,9	102,7	-
2012	12,5	1,2	13,7	13,8	2,0	15,8	10,9	3,7	14,6	-
2011	4,9	1,3	6,2	2,4	1,0	3,4	11,4	-	11,4	-
2010	14,0	1,4	15,4	13,4	1,0	14,3	17,1	87,7	104,8	-

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Assim, estes benefícios serão excluídos das próximas tabelas para obterem-se os valores das ações passíveis de discricionariedade por parte dos gestores. Percebe-se que em 2014 não há dotação discricionária daquelas ações por elas terem sido integralmente classificadas como obrigatórias.

A tabela a seguir, portanto, evidencia apenas a dotação discricionárias das quatro UO do Ministério da Defesa, excluídas as ações acima descritas.

¹³ Não houve descontinuidade destas ações em 2014, ocorreu apenas uma reclassificação da integralidade desta dotação no Resultado Primário de discricionário para obrigatória.

Tabela 7 - Dotação orçamentária discricionária, excluídos os benefícios, auxílios e assistências

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército			Min. Defesa - Adm. Direta		
	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total	Investimentos	ODC	Total
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.297,2	350,0	2.647,2	2.252,2	48,8	2.301,0	1.865,9	1.422,1	3.288,0	917,1	695,5	1.612,7
2021	2.298,1	483,9	2.782,0	2.251,7	43,9	2.295,6	1.477,3	1.745,2	3.222,5	1.280,6	834,8	2.115,3
2020	2.403,8	507,9	2.911,7	2.391,7	242,1	2.633,8	1.705,3	1.563,9	3.269,2	1.203,0	1.778,0	2.981,0
2019	3.032,0	741,2	3.773,2	2.546,6	246,0	2.792,6	1.908,6	1.075,2	2.983,9	1.302,2	1.117,8	2.419,9
2018	2.702,3	735,0	3.437,3	3.531,2	771,2	4.302,4	1.833,9	1.234,3	3.068,1	1.293,5	1.273,1	2.566,6
2017	3.198,7	441,8	3.640,5	3.384,3	793,5	4.177,7	1.992,5	1.814,7	3.807,2	1.158,8	759,8	1.918,6
2016	3.269,6	959,2	4.228,8	2.200,3	510,4	2.710,7	1.573,3	1.477,1	3.050,3	1.567,4	1.409,2	2.976,6
2015	4.304,1	1.180,6	5.484,7	3.924,9	871,4	4.796,2	1.389,7	1.608,5	2.998,2	2.521,0	1.419,4	3.940,4
2014	2.706,1	1.715,0	4.421,1	4.676,2	1.340,9	6.017,1	2.272,3	2.220,0	4.492,3	2.314,2	1.521,6	3.835,9
2013	3.104,9	1.981,6	5.086,5	6.160,4	1.145,5	7.305,9	2.688,9	2.449,9	5.138,8	2.005,2	1.170,1	3.175,4
2012	3.468,3	2.221,2	5.689,5	6.697,2	1.678,6	8.375,8	5.974,7	2.534,7	8.509,4	2.524,9	1.072,0	3.596,9
2011	2.226,7	2.287,9	4.514,6	4.894,2	2.093,3	6.987,5	2.240,5	3.405,9	5.646,3	1.222,6	1.631,7	2.854,3
2010	3.423,3	2.215,0	5.638,3	8.380,2	1.710,0	10.090,2	2.122,9	3.906,3	6.029,2	2.228,8	1.734,0	3.962,8

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

A segunda fase da execução orçamentária inicia com a descentralização dos créditos para as Unidades Gestoras Executoras (UGE), a quem cabe de fato realizar as despesas, de acordo com a finalidade dos recursos recebidos.

A execução da despesa é, a priori, realizada pelas UGE do órgão, mas pode também ser realizada por UGE externas ao órgão; neste caso os créditos são repassados na forma de destaques, o que não será objeto de análise do presente estudo, pois a gestão destes recursos é de responsabilidade dos órgãos externos à UO concedente.

Os créditos recebidos pela unidade gestora (UG) da UO são, portanto, repassadas ou na forma de destaque (para UO externas ao órgão) ou na forma de provisão para as UGE do órgão; sendo que, no final do exercício financeiro parte dos créditos não foram utilizados pelas UGE são recolhidos, e, assim, permanecem disponíveis na UG da UO do órgão, conforme demonstram as tabelas a seguir.

Tabela 8 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando da Aeronáutica

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Investimentos			ODC		
	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.297,2	-	388,9	350,0	1,7	0,0
2021	2.298,1	2,2	0,5	483,9	2,0	0,0
2020	2.403,8	-	0,0	507,9	0,6	0,0
2019	3.032,0	-	98,8	741,2	0,5	24,7
2018	2.702,3	-	0,0	735,0	0,3	2,4
2017	3.198,7	-	0,8	441,8	0,0	0,0
2016	3.269,6	-	1,0	959,2	0,0	0,4
2015	4.304,1	1,0	571,8	1.180,6	0,0	2,4
2014	2.706,1	0,6	0,2	1.715,0	0,3	0,3
2013	3.104,9	-	-	1.981,6	0,7	-
2012	3.468,3	-	21,3	2.221,2	0,7	7,2
2011	2.226,7	-	-	2.287,9	0,4	-
2010	3.423,3	-	152,4	2.215,0	0,0	4,5

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Tabela 9 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando da Marinha

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Investimentos			ODC		
	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.252,2	145,3	55,5	48,8	5,4	-
2021	2.251,7	79,5	0,0	43,9	1,8	0,0
2020	2.391,7	8,5	-	242,1	6,9	-
2019	2.546,6	89,5	119,1	246,0	6,2	22,7
2018	3.531,2	32,6	0,0	771,2	6,8	0,0
2017	3.384,3	11,6	1,1	793,5	5,3	9,5
2016	2.200,3	3,9	0,8	510,4	0,4	0,3
2015	3.924,9	23,2	1.351,7	871,4	1,6	101,2
2014	4.676,2	19,7	5,5	1.340,9	7,8	2,3
2013	6.160,4	36,9	278,1	1.145,5	0,9	17,1
2012	6.697,2	-	842,8	1.678,6	6,1	12,7
2011	4.894,2	4,6	-	2.093,3	2,7	-
2010	8.380,2	-	610,5	1.710,0	2,1	0,1

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

Tabela 10 – Distribuição da dotação da UG da UO do Comando do Exército

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Investimentos			ODC		
	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO	Dotação	Destaque Concedido	Disponível na UG da UO
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	1.865,9	53,3	75,4	1.422,1	40,8	0,0
2021	1.477,3	21,1	-	1.745,2	64,5	-
2020	1.705,3	36,5	-	1.563,9	111,3	-
2019	1.908,6	2,9	-	1.075,2	3,1	-
2018	1.833,9	7,0	-	1.234,3	1,9	-
2017	1.992,5	5,0	31,3	1.814,7	5,2	185,1
2016	1.573,3	7,2	0,3	1.477,1	3,6	0,4
2015	1.389,7	9,6	-	1.608,5	4,6	-
2014	2.272,3	15,8	12,1	2.220,0	3,2	3,3
2013	2.688,9	10,5	-	2.450,0	3,6	-
2012	5.974,7	87,6	-	2.534,7	4,1	-
2011	2.240,5	-	-	3.405,9	1,2	-
2010	2.122,9	0,7	308,8	3.906,3	0,8	261,4

Fonte: SIGA Brasil – Elaborado pelo autor

As Tabelas acima evidenciam a situação dos créditos da unidade gestora da UO dos três comandos do Ministério da Defesa distribuídos, da seguinte forma:

- i) Dotação: autorizado - crédito indisponível;
- ii) Destaque Concedido; e
- iii) Disponível na UG da UO: créditos não utilizados no final do exercício financeiro e devolvidos à unidade gestora da UO.

Cabe ressaltar que os Comandos da Aeronáutica e da Marinha descentralizam os créditos diretamente da unidade gestora da UO para as UGE, enquanto no Exército a unidade gestora da UO do Comando descentraliza os créditos para os órgãos setoriais (UGR), a quem cabe a gestão e a descentralização dos recursos para as UGE. Assim, no Comando do Exército, há a intermediação na descentralização dos créditos por parte das UGR, com isso, ao final do exercício financeiro parte do crédito disponível do Comando do Exército pode permanecer na UGR. A tabela a seguir evidencia o montante dos créditos disponíveis que permaneceram nas UGR do Comando do Exército no final do exercício financeiro.

Tabela 11 - Crédito disponível nas UGR do Comando do Exército
R\$ milhões, em valores reais

Ano	Investimentos	ODC	Total
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	5,5	0,1	5,6
2021	0,5	0,5	1,0
2020	0,9	1,3	2,2
2019	64,0	6,2	70,2
2018	6,7	1,4	8,0
2017	19,4	42,1	61,5
2016	95,3	61,3	156,6
2015	120,5	69,3	189,8
2014	210,7	97,3	308,0
2013	111,9	43,3	155,2
2012	881,5	90,3	971,8
2011	80,1	53,6	133,7
2010	160,6	158,5	319,1

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Na fase da execução da despesa, ressalta-se que existem despesas que são realizadas fora do país, cujos créditos são descentralizados para UGE no exterior; sendo assim, estes créditos são convertidos para a moeda local e assim ocorre, ao longo do tempo, uma diferença cambial entre o câmbio do dia da descentralização e o câmbio atual, ocorrendo, assim, uma discrepância entre o valor monetário da provisão concedida pela UO (dotação) e o total do crédito executado pelas UGE.

As tabelas a seguir apresentam a execução orçamentária das UGE dos Comandos e os indicadores de desempenho da execução.

Tabela 12 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando da Aeronáutica

R\$ milhões, em valores reais

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	2.469,5	2.469,5	1.823,7	1.821,7	0,0	100%	74%	100%
2021	2.478,4	2.478,4	2.255,5	2.253,5	0,0	100%	91%	100%
2020	2.607,2	2.607,1	2.263,2	2.262,3	0,1	100%	87%	100%
2019	3.069,7	3.064,7	2.851,1	2.851,1	5,0	100%	93%	100%
2018	3.049,4	3.049,1	2.852,3	2.418,9	0,3	100%	94%	85%
2017	3.327,4	3.327,3	3.077,3	3.050,7	0,1	100%	92%	99%
2016	3.122,6	3.122,6	2.601,4	2.599,0	0,0	100%	83%	100%
2015	4.242,1	4.241,8	2.315,6	1.413,7	0,2	100%	55%	61%
2014	2.778,0	2.777,9	2.542,4	2.541,4	0,2	100%	92%	100%
2013	3.202,2	3.202,2	2.788,4	2.750,2	-	100%	87%	99%
2012	3.606,1	3.606,1	2.432,0	2.426,7	0,0	100%	67%	100%
2011	2.383,2	2.383,2	1.373,8	1.372,7	0,0	100%	58%	100%
2010	3.227,0	3.227,0	2.227,6	2.227,2	-	100%	69%	100%

ODC								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	349,6	349,6	245,2	243,7	0,0	100%	70%	99%
2021	484,2	484,2	417,4	409,5	0,0	100%	86%	98%
2020	508,6	508,5	357,4	356,4	0,1	100%	70%	100%
2019	719,1	718,4	554,1	553,8	0,7	100%	77%	100%
2018	755,8	755,4	584,1	569,8	0,4	100%	77%	98%
2017	447,7	447,6	329,2	329,0	0,0	100%	74%	100%
2016	938,9	938,9	601,7	601,3	0,0	100%	64%	100%
2015	1.223,5	1.222,9	993,3	820,6	0,6	100%	81%	83%
2014	1.804,4	1.803,4	1.476,7	1.425,5	1,0	100%	82%	97%
2013	2.046,4	2.046,3	1.809,8	1.806,2	0,0	100%	88%	100%
2012	2.229,9	2.229,9	1.845,3	1.833,2	0,0	100%	83%	99%
2011	2.357,6	2.356,6	1.751,3	1.745,4	1,1	100%	74%	100%
2010	2.187,8	2.186,9	1.611,2	1.557,5	0,8	100%	74%	97%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Tabela 13 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando da Marinha
R\$ milhões, em valores reais

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	2.266,5	2.266,5	1.661,5	1.659,0	0,0	100%	73%	100%
2021	2.247,1	2.247,1	1.998,4	1.994,3	-	100%	89%	100%
2020	2.436,0	2.436,0	2.282,8	2.243,5	0,0	100%	94%	98%
2019	2.377,4	2.368,0	1.808,3	1.801,4	9,4	100%	76%	100%
2018	3.734,8	3.734,2	2.859,5	2.857,7	0,7	100%	77%	100%
2017	3.442,9	3.442,9	2.826,2	2.823,7	0,0	100%	82%	100%
2016	2.175,7	2.175,6	1.766,4	1.702,6	0,0	100%	81%	96%
2015	2.734,7	2.734,7	1.980,7	990,7	0,0	100%	72%	50%
2014	4.835,0	4.834,9	3.550,9	3.237,2	0,1	100%	73%	91%
2013	6.228,1	6.228,0	3.874,5	3.072,2	0,0	100%	62%	79%
2012	6.274,5	6.274,5	4.664,6	4.583,1	0,0	100%	74%	98%
2011	5.610,4	5.610,4	4.206,5	4.174,3	0,0	100%	75%	99%
2010	7.981,5	7.981,5	7.040,4	6.699,2	0,0	100%	88%	95%

ODC								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	43,6	43,6	36,8	36,3	-	100%	84%	99%
2021	42,1	42,1	34,3	34,0	0,0	100%	81%	99%
2020	237,7	237,7	164,1	157,3	0,0	100%	69%	96%
2019	218,5	218,5	155,7	154,8	0,0	100%	71%	99%
2018	778,0	778,0	500,9	499,5	0,0	100%	64%	100%
2017	786,1	786,1	574,1	570,7	0,0	100%	73%	99%
2016	509,2	509,2	396,9	392,3	0,0	100%	78%	99%
2015	841,8	841,8	626,1	444,6	0,0	100%	74%	71%
2014	1.388,3	1.388,3	1.097,0	1.058,2	0,0	100%	79%	96%
2013	1.210,8	1.210,8	980,2	965,1	0,0	100%	81%	98%
2012	1.703,0	1.702,8	1.264,0	1.228,4	0,2	100%	74%	97%
2011	2.199,3	2.199,3	1.653,7	1.632,7	0,0	100%	75%	99%
2010	1.720,8	1.720,8	1.496,2	1.343,4	0,0	100%	87%	90%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Tabela 14 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho das UGE do Comando do Exército
R\$ milhões, em valores reais

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	1.737,8	1.737,1	765,4	642,7	0,7	100%	44%	84%
2021	1.463,5	1.463,5	852,6	756,3	0,0	100%	58%	89%
2020	1.657,8	1.657,8	1.042,9	951,7	0,0	100%	63%	91%
2019	1.837,9	1.836,9	919,0	844,8	1,0	100%	50%	92%
2018	1.824,6	1.823,5	981,1	968,5	1,2	100%	54%	99%
2017	1.943,0	1.941,7	927,7	835,2	1,3	100%	48%	90%
2016	1.459,3	1.458,5	747,5	730,1	0,8	100%	51%	98%
2015	1.273,8	1.273,6	625,1	309,7	0,1	100%	49%	50%
2014	2.066,4	2.066,1	805,7	726,5	0,3	100%	39%	90%
2013	2.594,5	2.590,6	937,1	838,9	3,8	100%	36%	90%
2012	5.007,3	5.003,1	1.090,3	1.028,5	4,2	100%	22%	94%
2011	2.185,1	2.184,5	967,0	938,6	0,6	100%	44%	97%
2010	1.647,2	1.647,1	701,8	698,1	0,0	100%	43%	99%

ODC								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	1.387,3	1.344,1	719,9	663,9	43,2	97%	54%	92%
2021	1.692,4	1.691,5	971,9	905,1	1,0	100%	57%	93%
2020	1.447,0	1.446,4	931,0	915,6	0,6	100%	64%	98%
2019	1.065,4	1.065,3	576,8	549,8	0,1	100%	54%	95%
2018	1.237,5	1.235,2	946,8	930,7	2,4	100%	77%	98%
2017	1.585,4	1.581,7	1.055,2	1.032,2	3,7	100%	67%	98%
2016	1.404,3	1.402,0	997,0	978,5	2,3	100%	71%	98%
2015	1.567,6	1.561,9	1.208,3	1.036,5	5,7	100%	77%	86%
2014	2.146,9	2.141,5	1.587,9	1.473,2	5,4	100%	74%	93%
2013	2.417,9	2.414,3	1.507,9	1.442,1	3,7	100%	62%	96%
2012	2.443,3	2.436,7	1.656,7	1.624,0	6,6	100%	68%	98%
2011	3.375,1	3.373,3	2.263,1	2.165,7	1,8	100%	67%	96%
2010	3.479,3	3.230,8	2.099,5	2.088,0	248,5	93%	65%	99%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

A Provisão corresponde a descentralização dos créditos de uma unidade orçamentária para outra UG do mesmo órgão. O valor da “Provisão” não coincide com o valor da “dotação” das tabelas anteriores em virtude de diferenças de câmbio dos créditos repassados às UGE no exterior.

Ao final do exercício financeiro o crédito não utilizado ficará disponível tanto na UGE quanto nas UO, e no caso do Comando do Exército, também nas UGR. Desta forma, no final

do exercício financeiro, na Aeronáutica e na Marinha os créditos disponíveis ou permanecem nas UGE ou são recolhidos para a UO, e no Exército os créditos disponíveis podem permanecer nas UGE ou são recolhidos para as UGR e para a UO. A tabela visa evidenciar o total dos recursos efetivamente não utilizados pelos Comandos e não apenas os créditos que ficaram disponíveis nas UGE.

Tabela 15 - Crédito Disponível

R\$ milhões, em valores reais

Comando da Aeronáutica								
Ano	Investimento				ODC			
	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível na UGE	% Disponível	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível na UGE	% Disponível
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação
	(a)	(b)	(c)	(b+c)/a*100	(a)	(b)	(c)	(b+c)/a*100
2022	2.297,2	388,9	0,0	17%	348,3	0,0	0,0	0%
2021	2.295,9	0,5	0,0	0%	481,9	0,0	0,0	0%
2020	2.403,8	0,0	0,1	0%	507,3	0,0	0,1	0%
2019	3.032,0	98,8	5,0	3%	740,7	24,7	0,7	3%
2018	2.702,3	0,0	0,3	0%	734,7	2,4	0,4	0%
2017	3.198,7	0,8	0,1	0%	441,8	0,0	0,0	0%
2016	3.269,6	1,0	0,0	0%	959,2	0,4	0,0	0%
2015	4.303,1	571,8	0,2	13%	1.180,6	2,4	0,6	0%
2014	2.705,5	0,2	0,2	0%	1.714,7	0,3	1,0	0%
2013	3.104,9	-	-	0%	1.980,9	-	0,0	0%
2012	3.468,3	21,3	0,0	1%	2.220,6	7,2	0,0	0%
2011	2.226,7	-	0,0	0%	2.287,5	-	1,1	0%
2010	3.423,3	152,4	-	4%	2.215,0	4,5	0,8	0%

(Continua)

(Continuação)

Comando da Marinha								
Ano	Investimento				ODC			
	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível na UGE	% Disponível	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível na UGE	% Disponível
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação
	(a)	(b)	(c)	(b+c)/a*100	(a)	(b)	(c)	(b+c)/a*100
2022	2.106,9	55,5	0,0	3%	43,4	-	-	0%
2021	2.172,1	0,0	-	0%	42,1	0,0	0,0	0%
2020	2.383,2	-	0,0	0%	235,1	-	0,0	0%
2019	2.457,1	119,1	9,4	5%	239,8	22,7	0,0	9%
2018	3.498,7	0,0	0,7	0%	764,4	0,0	0,0	0%
2017	3.372,6	1,1	0,0	0%	788,1	9,5	0,0	1%
2016	2.196,5	0,8	0,0	0%	510,0	0,3	0,0	0%
2015	3.901,6	1.351,7	0,0	35%	869,7	101,2	0,0	12%
2014	4.656,4	5,5	0,1	0%	1.333,1	2,3	0,0	0%
2013	6.123,5	278,1	0,0	5%	1.144,6	17,1	0,0	1%
2012	6.697,2	842,8	0,0	13%	1.672,5	12,7	0,2	1%
2011	4.889,6	-	0,0	0%	2.090,6	-	0,0	0%
2010	8.380,2	610,5	0,0	7%	1.707,9	0,1	0,0	0%

Comando do Exército										
Ano	Investimento					ODC				
	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível nas UGR	Disponível na UGE	% Disponível	Dotação - destaque	Disponível na UO	Disponível nas UGR	Disponível na UGE	% Disponível
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Dotação
	(a)	(b)	(c)	(d)	(b+c+d)/a*100	(a)	(b)	(c)	(d)	(b+c+d)/a*100
2022	1.812,7	75,4	5,5	0,7	4%	1.381,3	0,0	0,1	43,2	3%
2021	1.456,2	-	0,5	0,0	0%	1.680,7	-	0,5	1,0	0%
2020	1.668,8	-	0,9	0,0	0%	1.452,6	-	1,3	0,6	0%
2019	1.905,7	-	64,0	1,0	3%	1.072,2	-	6,2	0,1	1%
2018	1.826,9	-	6,7	1,2	0%	1.232,3	-	1,4	2,4	0%
2017	1.987,6	31,3	19,4	1,3	3%	1.809,5	185,1	42,1	3,7	13%
2016	1.566,1	0,3	95,3	0,8	6%	1.473,4	0,4	61,3	2,3	4%
2015	1.380,1	-	120,5	0,1	9%	1.603,9	-	69,3	5,7	5%
2014	2.256,5	12,1	210,7	0,3	10%	2.216,8	3,3	97,3	5,4	5%
2013	2.678,4	-	111,9	3,8	4%	2.446,4	-	43,3	3,7	2%
2012	5.887,1	-	881,5	4,2	15%	2.530,6	-	90,3	6,6	4%
2011	2.240,5	-	80,1	0,6	4%	3.404,6	-	53,6	1,8	2%
2010	2.122,2	308,8	160,6	0,0	22%	3.905,5	261,4	158,5	248,5	17%

Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

O cálculo do percentual disponível foi realizado com base na dotação da UO, sendo necessário descontar o destaque concedido.

As tabelas acima apresentam a situação dos créditos disponíveis no final do exercício, da seguinte forma:

- i) “dotação – destaque”: autorizado descontado o destaque concedido;

- ii) disponível na UO: créditos que permaneceram na UG da UO no final do exercício;
- iii) disponível nas UGR: créditos que permaneceram nas UGR do Comando do Exército;
- iv) disponível nas UGE: crédito não empenhado que permaneceu nas UGE; e
- v) percentual disponível: somatório do total disponível sobre a dotação do órgão (descontados os destaques concedidos).

Ao longo dos últimos anos, praticamente todos os créditos vêm sendo realizados, representando uma excelente execução por parte das UGE dos três comandos.

6 APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção é destinada a avaliação da execução orçamentária do EB em comparação com os Comando da Aeronáutica e da Marinha e das atribuições dos atores de acordo com as regras formais e informais do processo orçamentário, o que abarca a distribuição, a execução, a avaliação e o controle dos recursos no EB, em especial a atuação da Secretaria de Economia e Finanças na governança orçamentária do EB. O objetivo é verificar se houve variação na execução orçamentária do Comando do Exército como reflexo da Política de Governança do EB, estabelecida em 2019.

A governança orçamentária, conforme Couto e Rodrigues (2022), é o modo pelo qual se implementa, monitora, fiscaliza e cumpre ou faz cumprir as decisões referentes às regras e a apropriação e alocação dos recursos. A Política de Economia e Finanças estabelece a regra para apropriação e alocação dos recursos do EB ao estabelecer como um dos seus objetivos maximizar a obtenção de recursos junto aos órgãos do Governo Federal de acordo com as necessidades da Força Terrestre, para a obtenção de dotação orçamentária, com a devida regularidade e continuidade; além de priorizar o emprego dos recursos orçamentários de forma a obter o máximo de efetividade, observando a relação de custo-benefício de cada despesa (EXÉRCITO, 2022a).

Os atores envolvidos neste objetivo e a quem compete realizar a distribuição do orçamento, incluindo o planejamento, a descentralização, a avaliação e o controle da execução orçamentária no EB são a 6ª Subchefia do EME, o Escritório de Projetos do Exército (EPEX), os Órgãos de Direção e a SEF, cujas atribuições são as seguintes:

- i) 6ª Subchefia do EME - planejar, orientar, coordenar e controlar, no nível de direção geral;

ii) EPEX - atuar como órgão de coordenação executiva do EME para fins de governança do Portfólio Estratégico do Exército (Pft EE) e propor e manter atualizadas as normas para governança e gestão de projetos, programas e do Pft EE¹⁴;

iii) Órgãos de Direção Setorial - confeccionar os Planos de Descentralização de Recursos, descentralizar os recursos para as UGE e avaliar e monitorar a execução da despesa¹⁵; e

iii) SEF - participar das negociações junto ao Ministério da Defesa para otimizar a repartição dos recursos em favor do Exército (por meio da AOFin, em conjunto com a 6ª Subchefia do EME) e orientar, acompanhar, controlar e coordenar as atividades relacionadas à execução orçamentária, administração financeira, contabilidade, além de participar do controle interno.

A primeira etapa, portanto, é a maximização da obtenção de recurso junto ao Ministério da Defesa e a busca da eficácia na distribuição interna destes recursos, aperfeiçoando o planejamento orçamentário com foco no resultado (EXÉRCITO, 2022a). A tabela e os gráficos a seguir apresentam a repartição da dotação orçamentária discricionária pelas quatro UO do Ministério da Defesa por GND, a partir da Tabela 7. Os percentuais foram calculados por GND, da seguinte forma: dotação de uma UO/ somatório das quatro UO/*100, para cada GND.

Tabela 16 - Participação percentual do Comando da Aeronáutica no orçamento da Defesa

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica				Total das quatro UO	
	Investimentos		ODC		Investimentos	ODC
	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.226,2	31%	1.432,3	18%	7.209,6	7.849,3
2021	2.318,4	31%	1.780,6	19%	7.492,1	9.316,2
2020	2.415,8	31%	1.865,7	18%	7.845,7	10.369,5
2019	3.038,5	34%	2.114,7	22%	8.921,9	9.669,6
2018	2.729,7	28%	2.125,8	19%	9.590,5	11.365,6
2017	3.205,5	32%	1.771,6	16%	9.944,2	11.019,7
2016	3.277,2	37%	2.389,4	21%	8.785,1	11.652,6
2015	4.323,5	35%	2.457,6	21%	12.346,7	11.709,1
2014	2.706,1	22%	2.947,8	22%	12.177,6	13.114,8
2013	3.133,4	22%	2.919,4	26%	14.279,9	11.247,3
2012	3.485,3	19%	2.814,3	26%	18.799,5	10.711,9
2011	2.231,6	21%	2.753,7	24%	10.700,0	11.616,1
2010	3.437,2	21%	2.672,5	24%	16.261,9	11.365,5

¹⁴Art. 13 do Regulamento do Estado-Maior do Exército, aprovado pela Portaria nº 1.053, de 11 de junho de 2018.

¹⁵ Conforme a Política de Economia e Finanças estabelecida pela Portaria nº 1.739, de 12 de maio de 2022.

Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

Tabela 17 - Participação percentual do Comando da Marinha no orçamento da Defesa
R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Marinha				Total das quatro UO	
	Investimentos		ODC		Investimentos	ODC
	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	R\$ milhões
2022	2.235,7	31%	1.676,2	21%	7.209,6	7.849,3
2021	2.352,6	31%	1.980,9	21%	7.492,1	9.316,2
2020	2.449,1	31%	2.127,1	21%	7.845,7	10.369,5
2019	2.596,6	29%	2.221,8	23%	8.921,9	9.669,6
2018	3.587,9	37%	2.723,4	24%	9.590,5	11.365,6
2017	3.425,2	34%	2.739,5	25%	9.944,2	11.019,7
2016	2.214,2	25%	2.379,1	20%	8.785,1	11.652,6
2015	3.942,1	32%	2.639,4	23%	12.346,7	11.709,1
2014	4.707,1	39%	3.004,2	23%	12.177,6	13.114,8
2013	6.206,1	43%	2.290,9	20%	14.279,9	11.247,3
2012	6.737,1	36%	2.508,9	23%	18.799,5	10.711,9
2011	4.922,3	46%	2.627,1	23%	10.700,0	11.616,1
2010	8.413,0	52%	2.137,6	19%	16.261,9	11.365,5

Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

Tabela 18 - Participação percentual do Comando do Exército no orçamento da Defesa
R\$ milhões, em valores reais

Comando do Exército				Total das quatro UO	
Investimentos		ODC		Investimentos	ODC
R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	R\$ milhões
1.840,6	26%	4.032,8	51%	7.209,6	7.849,3
1.540,5	21%	4.706,4	51%	7.492,1	9.316,2
1.777,9	23%	4.585,2	44%	7.845,7	10.369,5
1.984,7	22%	4.202,5	43%	8.921,9	9.669,6
1.979,4	21%	5.224,5	46%	9.590,5	11.365,6
2.154,8	22%	5.726,0	52%	9.944,2	11.019,7
1.726,3	20%	5.453,8	47%	8.785,1	11.652,6
1.560,0	13%	5.143,6	44%	12.346,7	11.709,1
2.450,2	20%	5.624,3	43%	12.177,6	13.114,8
2.935,1	21%	4.849,5	43%	14.279,9	11.247,3
6.052,3	32%	4.299,7	40%	18.799,5	10.711,9
2.323,5	22%	4.588,8	40%	10.700,0	11.616,1
2.182,9	13%	4.808,2	42%	16.261,9	11.365,5

Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

Tabela 19 - Participação percentual da UO Min. Defesa – Adm. Direta no orçamento da Defesa
R\$ milhões, em valores reais

Ministério da Defesa - Adm. Dir.				Total das quatro UO	
Investimentos		ODC		Investimentos	ODC
R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	% s/ Total	R\$ milhões	R\$ milhões
907,2	13%	708,0	9%	7.209,6	7.849,3
1.280,6	17%	848,3	9%	7.492,1	9.316,2
1.203,0	15%	1.791,5	17%	7.845,7	10.369,5
1.302,2	15%	1.130,5	12%	8.921,9	9.669,6
1.293,5	13%	1.292,0	11%	9.590,5	11.365,6
1.158,8	12%	782,6	7%	9.944,2	11.019,7
1.567,4	18%	1.430,4	12%	8.785,1	11.652,6
2.521,0	20%	1.468,6	13%	12.346,7	11.709,1
2.314,2	19%	1.538,5	12%	12.177,6	13.114,8
2.005,2	14%	1.187,4	11%	14.279,9	11.247,3
2.524,9	13%	1.089,0	10%	18.799,5	10.711,9
1.222,6	11%	1.646,6	14%	10.700,0	11.616,1
2.228,8	14%	1.747,2	15%	16.261,9	11.365,5

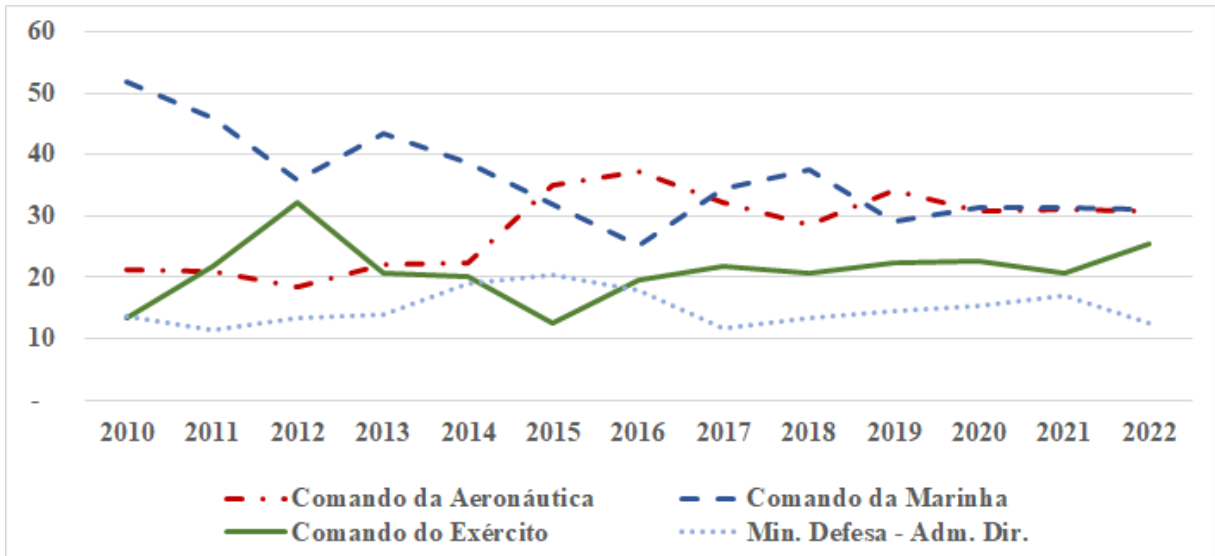
Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

Tabela 20 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa

Ano	Comando da Aeronáutica		Comando da Marinha		Comando do Exército		Min. Defesa - Adm. Dir.	
	Investimentos	ODC	Investimentos	ODC	Investimentos	ODC	Investimentos	ODC
	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total	% s/ Total
2022	31%	18%	31%	21%	26%	51%	13%	9%
2021	31%	19%	31%	21%	21%	51%	17%	9%
2020	31%	18%	31%	21%	23%	44%	15%	17%
2019	34%	22%	29%	23%	22%	43%	15%	12%
2018	28%	19%	37%	24%	21%	46%	13%	11%
2017	32%	16%	34%	25%	22%	52%	12%	7%
2016	37%	21%	25%	20%	20%	47%	18%	12%
2015	35%	21%	32%	23%	13%	44%	20%	13%
2014	22%	22%	39%	23%	20%	43%	19%	12%
2013	22%	26%	43%	20%	21%	43%	14%	11%
2012	19%	26%	36%	23%	32%	40%	13%	10%
2011	21%	24%	46%	23%	22%	40%	11%	14%
2010	21%	24%	52%	19%	13%	42%	14%	15%

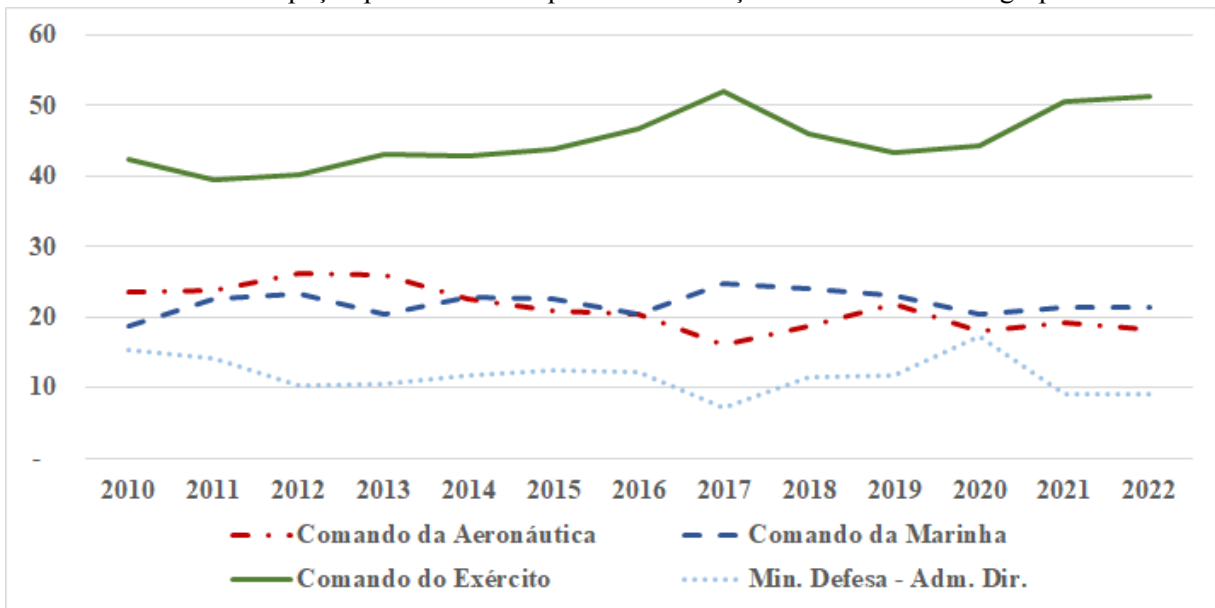
Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Gráfico 2 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa no grupo Investimentos



Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Gráfico 3 - Participação percentual das quatro UO no orçamento da Defesa no grupo ODC



Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

O Comando do Exército tem uma menor participação no orçamento da Defesa no grupo de despesa Investimentos e maior participação no grupo Outras Despesas Correntes em comparação com os outros Comandos da Defesa. Isso se deve em parte porque os Comandos da Aeronáutica e da Marinha incorrem em projetos de grande valor monetário, visto o alto custo dos equipamentos e dos investimentos em instalações.

Por outro lado, o Comando do Exército tem uma maior participação no orçamento da Defesa no grupo Outras Despesas Correntes, em virtude de possuir um maior número de Organizações Militares comparativamente aos outros Comandos, da amplitude de sua

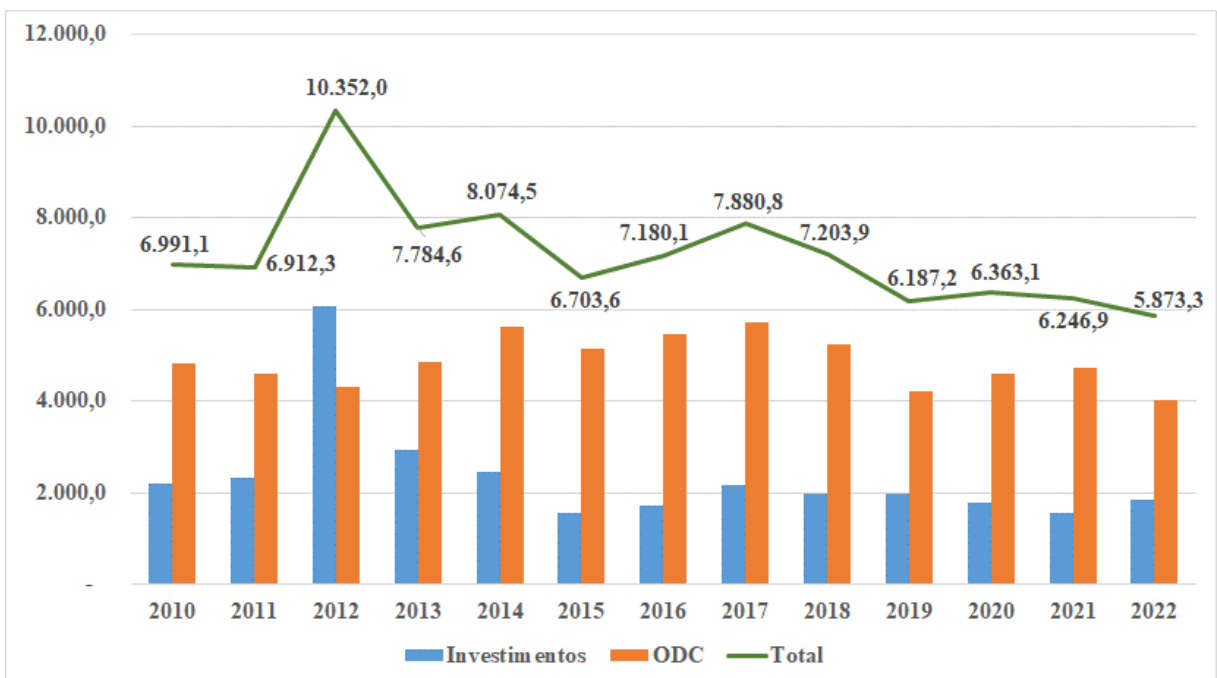
participação em operações terrestres e de sua presença em todo o território nacional, demandando um maior volume de recursos para a manutenção de suas OM e também para o preparo e emprego da Força Terrestre.

Verifica-se uma elevação exponencial da participação do Comando do Exército no orçamento da Defesa em 2012, no grupo Investimentos devido a ações que ocorreram apenas naquele ano¹⁶, e 2017, apesar da diminuição do orçamento geral da Defesa, no grupo ODC, com diminuição do orçamento do Comando da Aeronáutica e da UO Defesa.

De forma global, a participação do Comando do Exército no orçamento da Defesa vem aumentando desde 2019, devido principalmente as demandas de custeio da Força. No entanto, este aumento da participação não significa um aumento do volume de recursos, pois a dotação orçamentária do Comando do Exército, em termos reais, vem decaindo desde 2019, com valor abaixo dos níveis de 2010, como fica evidente no quadro a seguir.

Gráfico 4 – Dotação orçamentária discricionária do Comando do Exército

R\$ milhões, em valores reais



Fonte: SIGA BRASIL - Elaborado pelo autor

A dotação orçamentária discricionária do Comando do Exército vem decrescendo em termos reais, alcançando o menor valor até o período apurado em dezembro de 2022, o que

¹⁶ 13DA Implantação do sistema integrado de monitoramento de fronteira; 14IA Implantação de pelotões especiais de fronteira; 14N1 Política nacional de defesa; 14N4 Política nacional de defesa; 20IJ Preservação do patrimônio cultural; 20IK Aquisição de armamentos e munições de emprego militar terrestre; 20IP Sistemas de comando e controle do exército; 20IQ Sistemas corporativos do exército; 20PX Cooperação em obras de infraestrutura; 20PY Adequação de organizações militares do exército; 20PZ Aquisição de meios blindados; 20SB Adequação de instalações militares; e 20SC Desenvolvimento de material de emprego militar.

impõe melhorias constantes na gestão e na governança dos recursos, para fazer frente às demandas crescentes de preparo da Força Terrestre.

A dotação orçamentária do Comando do Exército em termos reais apresenta comportamentos de mudanças bruscas (atípicas) até 2015, passando por uma elevação e declínio a partir de 2018. A redução do orçamento desde 2018 deve-se em parte a restrições orçamentárias legais, mas o Comando do Exército vem conseguindo manter o nível dos investimentos, com uma pequena elevação da sua participação no orçamento da Defesa e um aumento da sua participação nos custeios, nos últimos dois anos.

Cabe ressaltar que os recursos de fardamento e movimentação de militares também vêm sendo reduzidos: suprimento e auxílio fardamento sofreu uma redução de 45% em 2018, em termos reais e vem declinando desde então, e movimentação de militares mantém um mesmo volume real de recursos desde 2016, com uma redução de 9% em 2022 (conforme tabela 3).

A partir da distribuição da dotação do orçamento é realizada a descentralização dos créditos pelas UG das UO para as UGE. A quantidade de UGE e ações orçamentárias envolvidas na execução são as seguintes:

Tabela 21 - Quantidade de UGE

Ano	Aeronáutica	Exército	Marinha
2022	34	389	61
2021	32	397	73
2020	33	404	154
2019	34	403	149
2018	33	411	159
2017	33	411	157
2016	58	423	160
2015	48	420	157
2014	52	417	155
2013	72	417	152
2012	74	417	151
2011	70	417	152
2010	72	418	153
Média	50	411	141
Desvio-padrão	18	10	33
Coefficiente de Variação	35	2	23

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Tabela 22 - Quantidade de ações empenhadas, por Projetos e Atividades

Ano	Aeronáutica		Exército		Marinha	
	Projetos	Atividades	Projetos	Atividades	Projetos	Atividades
2022	5	10	10	19	6	7
2021	6	9	13	17	6	9
2020	6	12	9	18	7	8
2019	5	9	9	17	7	5
2018	5	12	9	17	9	8
2017	7	11	10	17	8	8
2016	6	12	10	17	9	8
2015	7	12	9	16	9	5
2014	5	15	8	18	10	8
2013	5	16	8	19	7	10
2012	3	29	12	40	8	17
2011	8	26	14	35	10	23
2010	7	26	13	35	12	20
Média	6	15	10	22	8	10
Desvio padrão	1	7	2	9	2	6
Coefficiente de variação	23	46	20	39	21	55

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Percebe-se uma redução da quantidade de UGE nos três Comandos, com ênfase na Aeronáutica, que reformulou sua estrutura desde 2017. A grande quantidade de UGE envolvidas no processo orçamentário do EB demanda uma estrutura mais complexa para a execução dos recursos. Com isso, o Sistema de Economia e Finanças do Exército conta com a atuação dos Órgãos de Direção (UGR) e dos 12 CGCFEx para a orientação, descentralização, acompanhamento, avaliação e controle da execução orçamentária, sob coordenação da SEF, a quem compete orientar e acompanhar as gestões orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito do Cmdo Ex, com vistas à utilização racional e eficiente dos recursos e bens da União (EXÉRCITO, 2021c), além de contribuir para aumentar a capacidade operacional de entregar resultados de acordo com a missão do EB, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades, cenários e conjunturas (EXÉRCITO, 2022a).

Quando aos indicadores de desempenho da execução das UGE dos três Comandos, constantes nas Tabelas 12, 13 e 14, verifica-se que o “percentual empenhado”, que corresponde a “despesa empenhada s/ provisão*100”; apresenta 100% de execução em todos os Comandos nos dois Grupos de Natureza de Despesa, e o “percentual pago”, que corresponde a “despesa paga s/ despesa liquidada*100”, aproxima-se de 100% em todos os Comandos. O “percentual liquidado” que é igual a “despesa liquidada s/ despesa empenhada*100”, tem baixa execução, conforme a tabela a seguir.

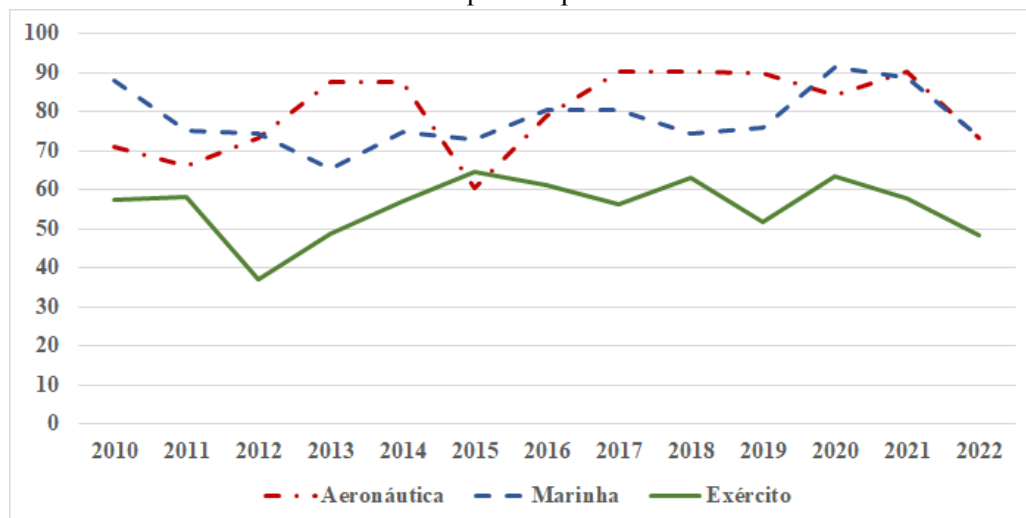
Tabela 23 - Total dos créditos empenhados e liquidados dos Comandos

R\$ milhões, em valores reais

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército		
	Empenhado	Liquidado	% Liquidado s/	Empenhado	Liquidado	% Liquidado s/	Empenhado	Liquidado	% Liquidado s/
	R\$ milhões	R\$ milhões	Empenhado	R\$ milhões	R\$ milhões	Empenhado	R\$ milhões	R\$ milhões	Empenhado
2022	2.819,2	2.068,8	73%	2.310,1	1.698,3	74%	3.081,3	1.485,3	48%
2021	2.962,6	2.672,9	90%	2.289,2	2.032,7	89%	3.155,0	1.824,5	58%
2020	3.115,6	2.620,6	84%	2.673,7	2.447,0	92%	3.104,3	1.973,9	64%
2019	3.783,1	3.405,2	90%	2.586,5	1.964,0	76%	2.902,2	1.495,8	52%
2018	3.804,5	3.436,4	90%	4.512,1	3.360,5	74%	3.058,7	1.927,9	63%
2017	3.774,9	3.406,5	90%	4.229,0	3.400,3	80%	3.523,4	1.982,8	56%
2016	4.061,5	3.203,1	79%	2.684,9	2.163,3	81%	2.860,6	1.744,5	61%
2015	5.464,7	3.308,9	61%	3.576,5	2.606,8	73%	2.835,5	1.833,4	65%
2014	4.581,3	4.019,2	88%	6.223,2	4.647,9	75%	4.207,6	2.393,5	57%
2013	5.248,5	4.598,2	88%	7.438,8	4.854,7	65%	5.004,9	2.445,0	49%
2012	5.836,0	4.277,2	73%	7.977,3	5.928,6	74%	7.439,8	2.747,0	37%
2011	4.739,7	3.125,1	66%	7.809,7	5.860,2	75%	5.557,8	3.230,1	58%
2010	5.414,0	3.838,8	71%	9.702,3	8.536,6	88%	4.878,0	2.801,3	57%
Média	4.277,3	3.383,1	80%	4.924,1	3.807,7	78%	3.969,9	2.145,0	56%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Gráfico 5 - Percentual liquidado pelas UGE dos Comandos



Fonte: Elaborado pelo autor

Todos os Comandos apresentam alto índice de empenho e menor liquidação, sendo o Comando do Exército o que apresenta o menor desempenho na liquidação, com 56% de liquidação média no período, contra 80% da aeronáutica e 78% da marinha.

Gobetti (2006) ao comparar a execução orçamentária do empenho e da liquidação afirma que ambos não são uma boa medida de realização da despesa; visto que, segundo o autor, várias despesas apresentadas como liquidadas nunca se concretizam ou só se efetivam em anos posteriores ao seu lançamento contábil (pelo pagamento dos Restos a Pagar),

criando-se – mesmo no longo prazo – um viés de superestimativa nas análises baseadas no critério do empenho e mesmo da liquidação.

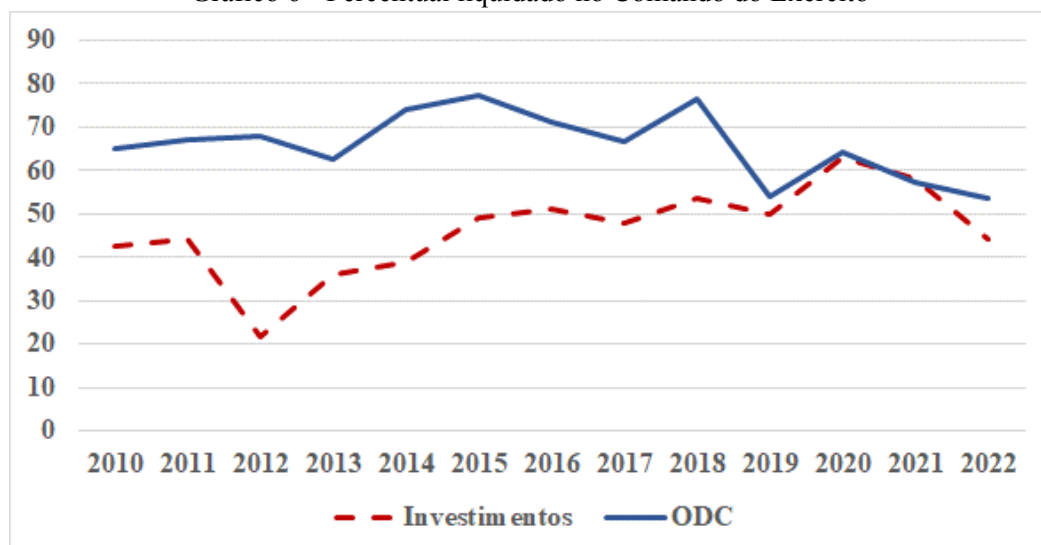
De fato, a despesa só é efetivamente realizada com o seu pagamento. O crédito empenhado e não liquidado, e a liquidação não paga, representam uma perda potencial dos créditos, pois serão inscritos em Restos a Pagar, podendo ou não vir a ser executado nos exercícios posteriores.

Como evidencia a Tabela acima, percebe-se um menor desempenho de liquidação (Liquidado/empenhado*100) em todos os Comandos, tendo o Exército o mais baixo desempenho médio. Afim de melhorar este desempenho, a SEF atribuiu como principal atividade dos CGCFEx a orientação intensiva para a melhoria da gestão das UGE que devem acompanhar a execução orçamentária e financeira das UGE, monitorando os percentuais de empenho e liquidação da despesa, contribuindo para a utilização integral dos créditos recebidos, de modo a evitar a inscrição desnecessária de despesas em restos a pagar (RP), estimulando se for o caso a anulação tempestiva dos empenhos, e possibilitar liquidações tempestivas, após a entrega do bem ou realização do serviço (EXÉRCITO, 2021a).

Além disso, Gobetti (2006) destaca uma tendência de a execução das despesas dos investimentos serem inferiores à execução do custeio, principalmente no que se refere a liquidação; pois a entrega dos materiais dos investimentos pode se estender além do exercício financeiro da despesa, levando-os a terem maior incidência de inscrição em Restos a Pagar.

Sobre o assunto, o gráfico a seguir evidencia o percentual liquidado nos grupos Investimento e Outras Despesas Correntes do Comando do Exército.

Gráfico 6 - Percentual liquidado no Comando do Exército



Fonte: Elaborado pelo autor

No Comando do Exército, o percentual liquidado dos investimentos vinha apresentando uma situação inferior em relação ao liquidado de custeio, com tendência de alta, mas desde 2020 ambos os indicadores vêm diminuindo. Como forma de atuação neste contexto, o Comando do Exército evidenciou na Política de Economia e Finanças que a efetividade da despesa se dá pelo empenho, o recebimento do bem ou serviço e a liquidação da despesa com oportunidade, evitando-se inscrição desnecessária em restos a pagar (EXÉRCITO, 2022a).

No entanto estas medidas, para tornarem-se efetivas devem ser acompanhadas de ações junto às UGR para evitar que os créditos fiquem por tempo excessivo disponíveis em suas carteiras. Sendo assim, não basta estabelecer um indicador de eficiência da execução orçamentária pela análise da liquidação da execução da despesa por parte das UGE, devem-se também agilizar o repasse do crédito pelas UGR, o que vem sendo realizado a partir de gestões da SEF junto aos órgãos gestores dos recursos, com uma diminuição dos créditos disponíveis nas UGR do Comando do Exército.

Cabe ainda salientar que não há dados suficientes para avaliar se os indicadores propostos são compatíveis com uma boa gestão, pois diversos outros fatores contribuem para a boa execução da despesa, como por exemplo a ação de comando oportuna e um planejado adequado para o emprego dos recursos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar a execução orçamentária do EB e verificar se ocorreram alterações significativas após 2019, ano que corresponde à publicação da Política de Governança do Exército. Com este objetivo buscou-se verificar como a atuação da Secretaria de Economia e Finanças pode contribuir para uma melhor governança orçamentária, favorecendo o planejamento e a execução orçamentária no EB.

Para atingir este objetivo, foram estabelecidos quatro objetivos específicos que, ao serem alcançados, contribuiriam para entender a atuação referida. O primeiro corresponde aos estudos sobre os conceitos de governança e governança orçamentária e os seus correspondentes na política de governança do EB, o que levou a compreender os dois sistemas estabelecidos pelo Comando do Exército, que são: o Sistema de Governança e Gestão do Exército (SG²Ex) e o Sistema de Economia e Finanças do Exército, além das atribuições dos atores envolvidos nestes sistemas.

O segundo objetivo descreve as fases do ciclo orçamentário, com ênfase na primeira - planejamento e programação - e na terceira - a implementação, que engloba a execução, e

consequentemente o monitoramento, o controle e a avaliação; estes últimos, no entanto, não foram analisados por ampliarem em sobremaneira o objetivo geral do trabalho. Este objetivo também conduziu à descrição dos atores que direta ou indiretamente estão envolvidos nos sistemas do ciclo orçamentário, e, por consequência, na governança orçamentária. O terceiro objetivo específico contribuiu para o atingimento do objetivo geral por evidenciar a execução orçamentária do EB e dos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, utilizando-se de indicadores de desempenho da execução, cuja análise leva ao último objetivo específico deste trabalho, qual seja, contribuir para a melhoria da gestão orçamentária do EB.

No referencial teórico procurou-se trazer o entendimento dos conceitos e teorias abordadas e explicitar as normas aplicadas à governança pública, em especial as relativas à governança no EB. Além disso, buscou-se identificar a atuação da SEF na Governança Orçamentária do Exército pela compreensão do SG²Ex e do Sistema de Economia e Finanças do Exército a partir dos atores envolvidos nestes sistemas.

Evidenciou-se aqui uma mudança de perspectiva de atuação da SEF, que alterou o foco de sua atuação modificando a sua estrutura e a normatização, ressaltando seu papel na governança e gestão, com a alteração da denominação, atribuições e objetivos das então Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, para Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, e a publicação da Política de Economia e Finanças do Exército.

A finalidade das então Inspetorias era realizar a contabilidade analítica e desenvolver atividades de auditoria, mas agora, com a alteração, os Centros de Gestão passaram a ter como finalidade acompanhar e avaliar a gestão das UG, contribuindo para a governança do Exército. Além desta mudança na atuação junto às UG, a SEF, na Política de Economia e Finanças, definiu os objetivos do Sistema de Economia e Finanças do Exército e explicitou a efetividade na gestão do bem público e o exercício do Sistema de Governança como princípios basilares daquele Sistema. Percebe-se, assim, um alinhamento da estrutura organizacional da SEF e de sua normatização à política de governança do EB.

A seguir, passou-se a verificar se estas alterações refletiram na execução orçamentária do EB. Primeiramente elucidaram-se os critérios de classificação orçamentária que serviriam de base para a extração dos dados e a elaboração dos relatórios. O período de tempo de 12 anos e as UO do Ministério da Defesa escolhidas foram pertinentes para realizar uma análise comparativa de médio e curto prazo da eficiência, medida na forma de percentuais da execução orçamentária do Comando do Exército em comparação a outros Comandos (Aeronáutica e Marinha). Com isto, levantou-se inicialmente a dotação discricionária das UO especificadas e verificou-se a distribuição percentual do orçamento da Defesa por constituir a

primeira fase da execução orçamentária. Esta fase abarca um dos objetivos traçados na Política de Economia e Finanças, que é maximizar a obtenção de recursos orçamentários; contudo, não foram aprofundados os aspectos da política alocativa da Defesa por não se constituir no foco deste trabalho.

A partir desta distribuição analisou-se a execução orçamentária do Comando do Exército comparativamente com a Aeronáutica e a Marinha, utilizando-se os indicadores de desempenho da execução orçamentária baseados nos percentuais dos créditos empenhados, liquidados, pagos e dos créditos disponíveis. A análise possibilitou evidenciar os dois indicadores de desempenho da execução dos recursos, que são o percentual de liquidação – a relação do liquidado sobre os créditos empenhados pelas UGE, e o percentual do crédito disponível total da UO em relação ao autorizado, sendo medida da seguinte forma: para o percentual de liquidação, quanto maior melhor; e para o disponível, quanto menor melhor.

Assim, verifica-se que o Comando do Exército tem a mais baixa liquidação comparativamente aos outros Comandos e o percentual disponível baixo, idêntico aos outros comandos. Além disso, a análise realizada evidencia que não houve mudança significativa na execução orçamentária após 2019, ano da publicação da Política de Governança do EB. Não se pode inferir, contudo, que a SEF não esteja exercendo uma atuação eficaz na gestão dos recursos, mas sim que há um campo de atuação para a melhoria da execução orçamentária, principalmente com a mudança de perspectiva de atuação na gestão, com foco na liquidação da despesa.

De fato, o estudo demonstra que a Secretaria de Economia e Finanças está alinhada à Política de Governança do Exército e vem alterando sua participação no Sistema de Economia e Finanças com foco na governança, o que poderá ocasionar em reflexos futuros na execução orçamentária. Pode-se citar como exemplo de um fator importante desta mudança, um dos objetivos especificados na Política de Economia e Finanças para a SEF, que é atuar com oportunidade na coordenação da confecção dos Planos de Descentralização de Recursos (PDR) entre as Unidades Gestoras Responsáveis (UGR) e/ou Unidades Gestoras Executoras (UGE), o que poderá significar na agilidade na descentralização dos créditos. Outro fator importante é a atuação das CGCFEx no acompanhamento da execução orçamentária, monitorando os percentuais de empenho e liquidação de modo a evitar a inscrição desnecessária de despesas em restos a pagar.

A maior limitação da pesquisa foi não buscar verificar a efetividade da execução orçamentária, pois implicaria em avaliar indicadores de impacto, e não somente indicadores de desempenho (eficiência e eficácia). Além disso, existem problemas inerentes à gestão dos

recursos públicos que não foram quantificados na análise e, assim, não obstante o papel da SEF no sentido de se adequar a uma política de governança orçamentária, por si só não garante melhor desempenho na execução da despesa, principalmente no que tange a liquidação. Não existindo, portanto, uma causalidade linear dos fatores. Outra limitação é a comparação de organizações militares que possuem quantidade de UG e OM com alta dispersão - o EB conta atualmente com 389 UGE e com isto utiliza-se de uma estrutura descentralizada para a gestão dos recursos, por meio dos órgãos de direção.

Nesse aspecto, considerando o curto período de instituição da Política de Governança do Exército, tendo em vista que o ato normativo que a instituiu foi em 2019, ainda não há dados suficientes para se realizar uma avaliação consistente sobre o êxito dessa política no seu aspecto de eficiência da execução orçamentária, bem como dos impactos na melhoria da gestão. Tal fato, portanto, não significa que as mudanças não estejam impactando as estruturas e procedimentos, mas tão simplesmente que não houve tempo para que as mudanças já implementadas refletissem na execução orçamentária.

Desta forma, não é possível avaliar em que medida vários aspectos e elementos da governança orçamentária podem afetar a execução orçamentária. Além do mais, outros fatores externos interferem na análise, como políticas de governo e percepção do mercado.

Contudo, percebe-se que a SEF tem uma atuação significativa na governança orçamentária do EB, propiciando uma gestão eficaz e efetiva da execução orçamentária da Força Terrestre.

Como contribuição, além da apresentação e discussão dos conceitos e abordagens, evidenciando a evolução e o “estado da arte” do aparato normativo, esta pesquisa pode incentivar a investigação de outros órgãos públicos a evidenciar os resultados alcançados com a implementação de suas políticas de governança. Entretanto, além dos estudos quantitativos pode-se ampliar o escopo do trabalho com a utilização da pesquisa qualitativa no campo orçamentário, visando analisar a efetividade da atuação do órgão na gestão orçamentária e reforçar os resultados das investigações. Assim, outras pesquisas podem examinar o contexto institucional e quais as mudanças da estrutura e das normas são implementadas visando a governança orçamentária.

O tema também pode ser aprofundado em pesquisas que investiguem a efetividade da gestão orçamentária, por meio de indicadores de impacto, e que vislumbrem novas práticas e alterações nas instituições, além das possíveis resistências e motivações para manter as instituições existentes

Por fim, espera-se que este trabalho possa ensejar outras pesquisas sobre o tema, que avaliem tanto o desempenho quanto a efetividade da implementação da política de governança orçamentária na administração pública e sua aplicabilidade prática, ampliando os estudos sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, C. R.; FARIA, F. D. A. Governança no setor público: um estudo na administração direta estadual. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 17, nº 4, p. 19, 2018. Disponível em: <<http://revista.fumec.br/index.php/facesp/issue/view/361>>. Acesso em: 25 Jul. 2022.
- BARRETT, P. **Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector**. Austrália: Australian National Audit Office, 2002. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Barrett_achieving_better_practice_corporate_governance_in_the_public_sector_2002.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2022.
- BIJOS, P. R. S. **Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão**. Brasília: Senado Federal - Consultoria de orçamentos, fiscalização e controle, v. 12, 2014. 44 p. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-12-2014-governanca-orcamentaria-uma-relevante-agenda-em-ascensao/view>>. Acesso em: 03 mar. 2022.
- BORGES, A. C. C. S. **Governança orçamentária e gasto público no Brasil: uma abordagem institucional do processo de definição da despesa em âmbito federal**. Brasília: UNB - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade., 2015. 166 p. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/19835>>. Acesso em: 14 mar. 2022.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, Brasília, 1964. 28. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 02 set. 2022.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Imprensa Oficial, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2022.
- _____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**, Brasília, 07 fevereiro 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.
- _____. Portaria interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001. **Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências**, Brasília, 04 maio 2001. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2022.
- _____. 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**, Brasília, 12 abril 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D5751.htm#:~:text=Decreto%20n>

%C2%BA%205751&text=DECRETO%20N%C2%BA%205.751%2C%20DE%2012,Defesa%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAscias.>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2ª. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p.

Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>>.

Acesso em: 15 mar. 2022.

_____. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. **Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências**, Brasília, 15 dezembro 2016. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**, Brasília, 22 novembro 2017.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm>.

Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. 86 p. Disponível em:

<<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. **Ação Coordenada de Auditoria**. Brasília: Secretaria de Auditoria; Coordenadoria de Auditoria, 2019a. 15 p. Disponível em:

<<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/apresentacao-de-resultados-acao-coordenada.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. Decreto nº 9.901, de 8 de julho de 2019. **Altera o Decreto nº 9.203, de 22 novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**, Brasília, 08 julho 2019b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9901.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.901%2C%20DE%208,federal%20direta%2C%20aut%C3%A1rquica%20e%20fundacional.>. Acesso em: 25 abr. 2022.

_____. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2020. 242 p. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>>.

Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. **Dez passos para a boa governança**. 2. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2021. 44 p. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/data/files/D5/F2/B0/6B/478F771072725D77E18818A8/10_passos_para_boa_governanca_v4.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. Emenda Constitucional nº 113, de 8 de dezembro de 2021. **Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o novo regime de pagamentos de precatórios, modificar normas relativas ao Novo Regime Fiscal e autorizar o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios**, Brasília, 2021. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm>. Acesso em: 20 dez. 2022.

_____. Emenda Constitucional nº 114, de 16 de dezembro de 2021. **Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o novo regime de pagamentos de precatórios, modificar normas relativas ao Novo Regime Fiscal e autorizar o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios**, Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc114.htm>. Acesso em: 20 dez. 2022.

_____. **Manual Técnico do Orçamento**. 2022. ed. Brasília: Ministério da Economia - Secretaria de Orçamento Federal, 2022. 297 p. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2022>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

CALMON, P.; COSTA, A. T. M. Redes e governança das políticas públicas. **RP3 - Revista de Pesquisa em Políticas Públicas**, v. 1, p. 29, 25 Junho 2013. Disponível em: <<https://periodicos.unb.br/index.php/rp3/article/view/11989>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

COELHO, D. M.; QUINTANA, A. C. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades de administração pública direta: o caso da prefeitura municipal do Rio Grande (RS). **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, p. 15, maio/agosto 2008. Disponível em: <<http://repositorio.furg.br/handle/1/3294>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

COUTO, L. F.; CARDOSO JR, J. C. P. Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 7, Dezembro 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8971>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. Governança orçamentária no Brasil: institucional, atores e estratégias. In: _____ **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11565/4/218480_LV_Governan%C3%A7a%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria_Introdu%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

DA SILVA CASTRO, G. A.; CAVALEIRO, J. C. A Governança Pública e o seu Impacto em uma Gestão Eficiente. **Revista Pluri Discente**, v. I, n. 3, p. 14, 16 agosto 2021. Disponível em: <<https://pluridiscente.cruzeirosulvirtual.com.br/index.php/pluridiscente/article/view/87/73>>. Acesso em: 27 mar. 2022.

DAMASCENO, G.; GOMES, R. **Governança Orçamentária no Setor Público: uma Revisão Sistemática da Literatura**. São Paulo: SemeAD - Seminários em Administração, 2019. 15 p. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/337631203_Governanca_Orcamentaria_no_Setor_Publico_uma_Revisao_Sistematica_da_Literatura>. Acesso em: 03 mar. 2022.

DE ALMEIDA, C. W. L. Ordenador de despesas: gestão, discricionariedade e responsabilidade pessoal. **Revista do TCU**, v. I, n. 148, p. 18, 17 dezembro 2021. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1789>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

DOPAZO, D. E. C. L. Análise da capacidade de governança nas contratações de obras públicas de infraestrutura. **Especialização Enap - Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC)**, p. 31, Fevereiro 2020. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5135>>. Acesso em: 02 mar. 2022.

EXÉRCITO. Portaria nº 50, de 10 de fevereiro de 2003. **Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29)**, Brasília, 2003. Disponível em: <<https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/1/790/1/r29.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 887, de 18 de junho de 2019. **Cria o Conselho Superior de Economia e Finanças (CONSEF), como órgão integrante da Estrutura Organizacional do Exército Brasileiro, aprova o Regulamento do Conselho Superior de Economia e Finanças - (EB10-R-01.001)**, Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamentos/port_n_887_cmdo_eb_18jun2019.html>. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. Portaria nº 987, de 18 de setembro de 2020. **Institui a Política de Governança do Exército Brasileiro (EB10-P-01.007)**, Brasília, 2020a. Disponível em: <<https://www.eb.mil.br/documents/10138/12613714/Pol%C3%ADtica+de+Governan%C3%A7a+do+Ex%C3%A9rcito.pdf/5410d302-b08d-c663-ccaa-a0203e41aa86>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. Portaria nº 1.206, de 16 novembro de 2020. **Altera a denominação das inspetorias de contabilidade e finanças do Exército**, Brasília, 2020b. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/006_outras_publicacoes/07_publicacoes_diversas/01_comando_do_exercito/port_n_1206_cmdo_eb_16nov2020.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.533, de 2 de junho de 2021. **Aprova o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006)**, Brasília, n. 1ª, 2021a. Disponível em: <http://www.sef.eb.mil.br/imagens/ass2/portarias/port_1533_.html>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 465, de 9 de agosto de 2021. **Institui a Diretriz de Governança e Gestão do Exército Brasileiro (EB20-D-11.001)**, Brasília, Boletim do Exército n. 33-21, 2021b. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/006_outras_publicacoes/01_diretrizes/04_estado-maior_do_exercito/port_n_465_eme_09ago2021.html>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. Portaria nº 1.571, de 11 de agosto de 2021. **Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (EB10-R-08.001)**, Brasília, 2021c. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamentos/port_n_1571_cmdo_eb_11ago2021.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. Portaria nº 154, de 19 de agosto de 2021. **Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002)**, Brasília, 2021d. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/03_regimentos/port_n_154_s ef_19ago2021.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.603, de 6 de outubro de 2021. **Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001)**, Brasília, 2021e. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/03_regimentos/port_n_1603_cmdo_eb_06out2021.html>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.739, de 12 de maio de 2022. **Aprova a Política de Economia e Finanças (EB10-P-01.008)**, Brasília, n. 1, 2022a. Disponível em:

<http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/006_outras_publicacoes/05_politicas/port_n_1739_cmndo_eb_12maio2022.html>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.780, de 21 de junho de 2022. **Aprova o Regulamento do Estado-Maior do Exército (EB10-R-01.007)**, Brasília, 2022b. Disponível em:

<http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamentos/port_n_1780_cmndo_eb_21jun2022.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

FERNANDES, A. S. A.; SOUZA, T. S. **Ciclo orçamentário brasileiro**. Brasília: ENAP, 2019. 137 p. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4280>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

GOBETTI, S. W. As distorções na estimativa dos investimentos públicos decorrentes dos critérios de contabilidade dos governos. **Revista do TCU**, n. 107, p. 9, 01 janeiro 2006. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/511>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

GOOD, D. **The politics of public money**. 2ª. ed. Toronto: University of Toronto Press, 2014.

IFAC, I. F. O. A. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. New York: Public Sector Committee, 2001. Disponível em:

<<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2022.

NOBLAT, P. L. D.; SOUZA, B. C. G. D.; BARCELOS, C. L. K. **Orçamento público: conceitos básicos**. Brasília: [s.n.], 2014a. 93 p. Disponível em:

<<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2170/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABablico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%281%29.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2022.

_____. **Módulo 4: Classificações**

Orçamentárias. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2014b. 21 p. Disponível em:

<<https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/2209/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABablico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%284%29.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2022.

_____. **Módulo 5: noções sobre execução**

orçamentária. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2014c. 18 p. Disponível em:

<<https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/2210/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABablico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%285%29.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2022.

_____. **Módulo 3 - o processo**. Brasília:

Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2015. 11 p. Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/872/1/OP_Modulo_3%20-%20O%20Processo.pdf>. Acesso em: 20 maio 2022.

OCDE. **Recommendation of the Council on Budgetary Governance**. Paris: Directorate, Public Governance and Territorial Development, 2015. 18 p. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2022.

SANTOS, R. R. D.; ROVER, S. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 53, p. 21, Jul-Ago 2019. Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/rap/a/hgNrfWjKs9cRxxh434YmKNQh/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 10 maio 2022.

SEF. **Organograma da Secretaria de Economia e Finanças**. [S.l.]: [s.n.], 2022. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br/organograma.html>>. Acesso em: 22 mar. 2022.

SILVA, C. R. M. D.; CRISÓSTOMO, V. L. Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses. **Revista de Administração Pública**, n. 53, p. 11, Jul-Ago 2019. Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/rap/a/RQSK9HMxNJSkzMRtqFLtCyM/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 10 maio 2022.

TEIXEIRA, A. F. **Módulo 4 - Gestão de Recursos**. Brasília: Fundação Escola Nacional de Administração Pública, 2014. 96 p. Disponível em:

<<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2262/1/Apostila%20-%20M%c3%b3dulo%204%20-%20Gest%c3%a3o%20de%20Recursos.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2022.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 70, p. 32, outubro 2019. Disponível em:

<<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3089>>. Acesso em: 02 mar. 2022.

THORSTENSEN, V. H.; NOGUEIRA, T. R. S. M. Governança Pública: a evolução do tema na OCDE e as diretrizes para o Brasil. **FGV EESP - Textos para Discussão / Working Paper Series**, São Paulo, setembro 2020. 28. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29715/TD%20532%20-%20CCGI_27.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 maio 2022.