



**MINISTÉRIO DA DEFESA
EXÉRCITO BRASILEIRO
ESCOLA DE SAÚDE E FORMAÇÃO COMPLEMENTAR DO EXÉRCITO**

1º Ten Al Carlise Clerici Dieminger
1º Ten Al Danley Francisco do Nascimento
1º Ten Al Diógenes Kaczuk Gonçalves
1º Ten Al Lucas Melo Alfaia
1º Ten Al Wesley Feitoza Silva

**RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO: UMA BREVE ANÁLISE DOS
ANOS DE 2014 A 2022**

**Salvador
2023**

1º Ten Al Carlise Clerici Dieminger
1º Ten Al Danley Francisco do Nascimento
1º Ten Al Diógenes Kaczuk Gonçalves
1º Ten Al Lucas Melo Alfaia
1º Ten Al Wesley Feitoza Silva

**RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO: UMA BREVE ANÁLISE DOS ANOS
DE 2014 A 2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Formação de Oficiais (CFO), da Escola de Saúde e Formação Complementar do Exército (ESFCEEx), como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Ciências Militares.

Orientador: 1º Ten QCO Cont Rodrigo Flório
Brum

**SALVADOR
2023**

**RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO: UMA BREVE ANÁLISE DOS ANOS
DE 2014 A 2022**

Projeto Interdisciplinar apresentado à Banca Examinadora da Divisão de Ensino da Escola de Saúde e Formação Complementar do Exército, como requisito parcial para conclusão do Curso de Formação de Oficiais do Quadro Complementar.

Aprovado em: ____ / ____ /2023

NOME– Posto – Presidente
Escola de Saúde e Formação Complementar do Exército

NOME– Posto – 1º Membro
Escola de Saúde e Formação Complementar do Exército

NOME– Posto – 2º Membro
Escola de Saúde e Formação Complementar do Exército

NOME– Posto – Orientador
Escola de Formação Complementar do Exército

RESUMO

Tendo em vista que, descontando-se os gastos com pagamento de pessoal na Força Terrestre do Brasil, os recursos restantes para o gerenciamento de toda a instituição são extremamente insuficientes para desenvolver todas as atividades planejadas de defesa, denota-se de vital e extrema relevância a necessidade de um estudo acerca da gestão dos meios recursais inerentes ao Exército Brasileiro. Assim, foi realizada uma análise crítica dos restos a pagar no âmbito do Exército Brasileiro no período compreendido entre 2014 e 2022, bem como foi buscado vislumbrar e entender o fenômeno do “*use-or-lose-it*”. A partir dessas premissas, observou-se que a pressão pelo gasto público, o recurso tardio a nível de repasse dos orçamentos e o planejamento orçamentário são os principais fatores que elevam o número de despesas empenhadas no último trimestre dos anos analisados. Além disso, denota-se que o instituto do “*use-or-lose-it*” é muito usado no bojo da Força Terrestre, em especial, ao influenciar os restos a pagar no período analisado, sendo, contudo, é fundamental usar o presente estudo de maneira setorial no seio do Exército, assim como, se faz necessário que a Força possua: um plano de ação do processo, ferramentas de controle interno e um plano de gestão de riscos ao fenômeno do use ou perca a fim de evitar situações problemáticas que eventualmente poderão ocorrer.

Palavras-Chave: Restos a pagar. *use-or-lose-it*. Exército Brasileiro.

ABSTRACT

Bearing in mind that, discounting the costs of paying personnel in the Brazilian Land Force, the remaining resources for the management of the entire institution are extremely insufficient to carry out all planned defense activities, it is vital and extremely relevant the need for a study on the management of resources inherent to the Brazilian Army. Thus, a critical analysis of the payable remains within the scope of the Brazilian Army was carried out in the period between 2014 and 2022, as well as seeking to glimpse and understand the “use-or-lose-it” phenomenon. Based on these premises, it was observed that the pressure for public spending, late resources in terms of budget transfer and budget planning are the main factors that increase the number of expenses committed in the last quarter of the years analyzed. Furthermore, it is noted that the “use-or-lose-it” institute is widely used within the Land Force, in particular, when influencing the payable remains in the analyzed period, however, it is fundamental the use of the present study in a sectoral manner within the Army, as well as, it is necessary for the Force to have: a process action plan, internal control tools and a risk management plan for the use-it-or-lose-it phenomenon in order to avoid problematic situations that eventually may occur.

Keywords: Payable remains. use-or-lose-it. Brazilian army.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. OBJETIVO GERAL.....	8
3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
4. REVISÃO DE LITERATURA	9
4.1. O princípio da Eficiência e os princípios básicos orçamentários.....	8
4.2. O conceito do orçamento público.....	12
4.3. O conceito, classificações e fases da despesa pública.....	13
4.4. Classificação orçamentária da despesa pública.....	14
4.5. Estágios da despesa orçamentária.....	15
4.6. Restos a pagar x despesas de exercícios anteriores.....	17
4.7. Restos a pagar processados e não processados	19
4.8. Restos a pagar cancelados.....	21
4.9. Definições relacionadas aos fenômenos <i>use-or-lose-it</i> , <i>carry-over</i> e à prática do contingenciamento.....	21
5. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	24
6. ANÁLISE DOS DADOS.....	25
7. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	28
7.1. Análise Exploratória.....	29
7.2. Teste Anova e Kruskal walis	30
7.2.1. Pressupostos da ANOVA	30
7.3. Estudo da relação entre as variáveis “compromissos não pagos cancelados” e a “proporção da despesa no 4º trimestre”	32
7.3.1. Análise de Regressão.....	32
7.3.1.1. Diagnóstico.....	35
7.3.1.1.1. Análise da suposição da normalidade dos erros.....	35
7.3.1.1.2. Análise da suposição de variância constante.....	36
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41
---	-----------

1. INTRODUÇÃO

Descontando-se os gastos com pagamento de pessoal no Exército brasileiro, apresentam-se significativamente insuficientes os recursos restantes para o gerenciamento de toda a instituição, o que ressalta a extrema importância do estudo acerca da gestão dos mesmos. Nesse sentido, o tema restos a pagar no Exército Brasileiro vem merecendo especial atenção diante do desafio enfrentado para se conter o número elevado de compromissos não pagos quando vai de encontro ao princípio da eficiência na execução orçamentária.

Isso diz respeito especialmente ao fato de, no Brasil, não ser adotada a plurianualidade orçamentária, coibindo-se que seja “carregado” o saldo orçamentário de um exercício financeiro para o outro, o chamado “*carry over*”. Diante disso, o agente público pode vir a empenhar despesas sem pagá-las no corrente exercício, ou seja, usar dos restos a pagar, apenas com o intuito de não “perder” aquela verba pública remanescente. O problema dessa prática reside nos gastos desnecessários e ineficientes realizados em decorrência dessa tensão de se querer esgotar todos os recursos destinados para aquele exercício financeiro, o qual coincide obrigatoriamente com o ano civil.

Tal tensão vem sendo estudada enquanto fenômeno denominado “*use-or-lose-it*”, que pode ser traduzido como “use-o ou perca-o”. Ele pode ser verificado quando presente o aumento discrepante de restos a pagar nos últimos meses do ano, de modo a ocasionar prejuízos à administração pública, quando empenhadas despesas sem o devido planejamento, de maneira ineficaz e indiscriminada.

Nessa seara, delimitando-se o tema supracitado, o presente estudo propõe-se a realizar uma breve análise crítica dos restos a pagar no Exército Brasileiro dos anos de 2014 a 2022, com o objetivo de verificar-se a existência no último trimestre de cada ano da pressão por gastos, de modo a atestar a influência do fenômeno “*use-or-lose-it*” na execução orçamentária da referida instituição.

2. OBJETIVO GERAL

Verificar, a partir da análise crítica de restos a pagar no Exército Brasileiro dos anos de 2014 a 2022, utilizados no Programa de Defesa Nacional, a presença do fenômeno “*use-or-lose-it*” na execução orçamentária da referida instituição, a sondagem de pressão por gastos na execução orçamentária do 4º trimestre do exercício.

3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

a) Realizar a revisão teórica do assunto, abordando-se: I) o princípio da Eficiência na Administração Pública, bem como princípios básicos do orçamento público; II) o conceito do orçamento público; III) o conceito de despesa pública; IV) os estágios da despesa pública – empenho, liquidação e pagamento; V) diferenciação de restos a pagar de Despesas de Exercício Anterior (DEA); VI) a distinção de restos a pagar processados, não processados e cancelados; VII) definições relacionadas aos fenômenos “*use-or-lose-it*”; “*carry-over*” e à prática do contingenciamento;

b) comparar os restos a pagar do Exército Brasileiro de 2014 a 2022 com as metas financeiras para execução orçamentária;

c) levantar e confeccionar os respectivos gráficos do orçamento total x restos a pagar; dos restos não processados; e da média dos restos a pagar cancelados; e

d) analisar brevemente o fenômeno “*use-or-lose-it*” no emprego de recursos públicos no Exército Brasileiro, com a sondagem de pressão por gastos na execução orçamentária do 4º trimestre do exercício.

4. REVISÃO DE LITERATURA

4.1 O princípio da Eficiência e os princípios básicos orçamentários

Para a melhor compreensão sobre o assunto, demonstra-se de grande valia a abordagem dos princípios mais relevantes para o mesmo, importantes norteadores interpretativos. Os princípios orçamentários são abordados em legislação constitucional e infraconstitucional, bem como pela doutrina, exigindo-se que sejam observados por todos os entes federativos e pelos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário. Segundo o Manual Técnico de Orçamento (MTO), tais princípios “(...) visam estabelecer regras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público.” (BRASIL, 2019, p. 7).

O princípio da Legalidade, positivado na Constituição Federal de 1988, é para José Maurício Conti o princípio fundamental, regente do orçamento público. “Sem lei, entendida como ato aprovado pelo Poder Legislativo, não há orçamento público.” (MATO GROSSO DO SUL, 2022, p. 103).

Na seara de princípios mais privativos da seara orçamentária, há o da Unidade ou Totalidade, o qual se refere à exigência de que cada ente governamental confeccione apenas um único orçamento, coibindo-se a existência de diferentes orçamentos na mesma pessoa política. “Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada nível federativo: LOA.” (BRASIL, 2019, p. 7). Ressalta-se outrossim que a obediência a esse princípio está disposta no art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964.

No referido artigo também é mencionado o princípio da Universalidade, previsto igualmente no art. 6º da Lei nº 4.320/1964 e recepcionado pelo art. 165, §5º da Constituição Federal de 1988. Conforme esse princípio, todas as receitas e despesas devem constar naquele documento único, supracitado. Em outras palavras, o princípio da Universalidade e o da Unidade podem ser entendidos como “duas faces de uma mesma moeda”, no sentido de que se complementam, o primeiro dizendo respeito à abrangência e o segundo à unicidade do orçamento. Com ambos cuida-se da

“necessidade de clareza, precisão e transparência do orçamento, e mesmo da chamada “sinceridade orçamentária”, uma vez que o orçamento não poderá cumprir suas funções essenciais se estiver disperso em vários documentos sem nenhuma uniformidade.” (CONTI, 2022, p. 104).

Já o princípio da Exclusividade, disposto no art. 165, §8º da Constituição Federal de 1988, determina que a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, ou seja, o orçamento só versará sobre matéria orçamentária, podendo tratar da autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de crédito, ainda que por antecipação de receita.

De outra banda, o princípio do Orçamento Bruto, verificado no art. 6º da Lei 4.320/1964, dispõe que “Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.” (BRASIL, 1964). Dessa forma, demonstra-se imperioso o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, sem deduções.

Há também o princípio da Não Vinculação da Receita de Impostos, preconizado no art. 167, IV da Constituição Federal. Este veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções previstas pela própria Constituição Federal no referido inciso, bem como em seu parágrafo quarto.

Para o fim, deixou-se o princípio básico orçamentário que provavelmente mais guarde relação com o presente trabalho, o da Anualidade ou Periodicidade. Basicamente, dispõe que “o exercício financeiro é o período de tempo ao qual se referem a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA.” (BRASIL, 2019, p. 8). Ele é apontado no caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964 e, conforme o art. 34 da mesma lei, impõe que o exercício financeiro coincida com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Tal princípio se faz indispensável uma vez que predetermina um período para que sejam previstas e autorizadas as receitas e despesas, permitindo-se assim que sejam controladas, objetivo-fim dos orçamentos públicos, que afinal exercem as funções de controle, gestão e planejamento. Contudo, a pré-fixação desse prazo traz alguns inconvenientes ao bom andamento das atividades financeiras do setor público, enquanto conjunto de atos que se realizam continuamente, não iniciando e terminando no referido interregno já predeterminado pela legislação.

Desse fato é que decorre a utilidade dos restos a pagar, dado que permitem “(...) adaptar a necessária temporariedade da lei orçamentária com a diversidade de situações que decorrem da atividade financeira ininterrupta do setor público.” (CONTI, 2019, p. 216). Entretanto, para José Maurício Conti, o seu uso imoderado faz com que o ano se irrompa com valores significativos já empenhados, gerando um “orçamento paralelo” (2019, p. 216):

Infelizmente, o que se tem observado é seu uso abusivo, generalizando-se a inscrição de valores em restos a pagar, fazendo com que o ano se inicie com expressivos valores já empenhados, criando-se um verdadeiro “orçamento paralelo”, que dificulta o planejamento e a gestão e torna menos transparentes os gastos públicos. Intensifica-se, ainda, a disputa pela liberação desses recursos no exercício seguinte, em um jogo sujeito a interferências políticas e de toda ordem, com regras pouco claras e transparentes. O legislador tem estado atento a isso e várias são as limitações impostas para a inscrição em restos a pagar, com vedações voltadas a evitar abusos e descontrole das contas públicas, além da previsão de relatórios que procuram dar maior transparência. Mas, lamentavelmente, isso parecer não estar sendo suficiente, pois o que se vê é um crescimento constante desses valores.

Tal observação sobre a prejudicialidade do uso descomedido do referido instituto vai ao encontro do problema perseguido no presente trabalho, reforçando a imprescindibilidade de análise crítica do uso de restos a pagar no Exército Brasileiro. Justamente por isso pretende-se discutir o grau de eficiência de emprego de recursos públicos na referida instituição, como na sequência será realizado.

Para se analisar de maneira apropriada o grau alhures mencionado, faz-se de primorosa e fundamental necessidade analisar, em especial no âmbito e na aplicação na Força Terrestre, o princípio constitucional de eficiência.

Observa-se que, antes de mais nada, o citado mandado de otimização tem guarida na Lei Fundamental da República Federativa do Brasil, sendo previsto expressamente, após a Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998, no caput art.37 da Carta Magna republicana (BRASIL, 1988). Nessa toada, a positivação no texto da Constituição de 1988, ainda mais de forma clara e expressa, garante que este princípio seja aplicado a todas as entidades inerentes à Administração Pública brasileira, direta ou indireta, inclusive ao Exército, cuja vinculação e subordinação ligam-se ao Presidente da República nos moldes do art.142 da Lei Maior.

Denota-se que esse princípio pode ser apresentado a partir de duas facetas: como modo de atuação do agente público, momento em que se espera deste o melhor

resultado a partir de um bom desempenho individual somado a uma boa otimização de recursos financeiros e humanos na consecução de suas atividades. Além disso, o mandado de otimização observado pode ser analisado sob a ótica de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, com o fito de se buscar resultados mais expressivos no uso da função estatal, (DI PIETRO, 2020, p.250).

Vale esclarecer que o princípio da eficiência não é vislumbrada sob a lógica privada de se buscar lucratividade, mas sim de atender, dentre dos meios possíveis e da forma mais produtora os interesses da coletividade, buscando-se reduzir ônus, gastos e processos desnecessários ao bom funcionamento da máquina estatal, (DE ARAGÃO, 2004, p.1).

Nessa senda, constata-se que dentro do princípio da eficiência há três itens que devem ser diferenciados: eficiência, eficácia e efetividade. O primeiro, como já visto anteriormente, pode ser examinado a partir da lógica de se fazer mais, mas com menos recursos, ou seja, uma melhor otimização dos meios disponíveis pelo administrador estatal. Já o segundo, é intimamente ligado ao primeiro, haja vista ser a relação comparativa das metas propostas e das alcançadas pelo agente administrativo. Por derradeiro, o terceiro item é ação prática dos dois pontos anteriores, por conta desse ser a avaliação ocorrida no instante posterior à ação do gestor público, ou seja, é muito mais que comparativo de metas, é de fato, uma análise avaliativa das ações práticas, (SANO; MONTENEGRO FILHO, 2013, p.39).

Verificados esses pontos, percebe-se a aplicação do princípio da eficiência como meio fundamental de controle de gastos e otimização de gastos e recursos na seara da Força Terrestre, bem como na análise de metas, objetivos alcançados após a ação do administrador público. Tal base principiológica, dá guarida a uma análise segura e consoante ao texto magno no que tange à despesa pública.

4.2 O conceito do orçamento público

Para Jund (2008, p. 61), o orçamento público pode ser definido como

instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo Poder Legislativo, autorizando o Poder Executivo a realizá-las durante um exercício financeiro, mediante arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas.

Posto que, conforme Bezerra filho (2008, p. 5) que o orçamento público constitui-se como

ferramenta legal de planejamento das entidades de Administração Pública onde são apresentadas as receitas previstas e despesas fixadas que serão realizadas pelo ente, em um determinado período, objetivando a execução de programas de governo (envolvendo ações de manutenção e investimentos), bem como as transferências legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos decorrentes da atividade estatal.

Após as conceituações acima efetuadas, denota-se que o instituto do orçamento público pode ser compreendido como o meio de organização da atividade estatal sendo constituído das receitas e dos dispêndios atribuídos pelo Órgão legiferante. Por consequente, há a devida autorização ao Poder Executivo de efetuar o composto das despesas públicas no devido exercício financeiro.

No Brasil é utilizado o orçamento misto, cujas funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo sendo a elaboração e a execução da competência do Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo sua votação e seu controle (Jund 2008).

Dessa forma, além de representar um instrumento de caráter da vontade popular, justificada pela atuação do Poder Legislativo nas fases de aprovação e controle, o orçamento deve contribuir com a redução das desigualdades da sociedade, uma vez que consiste em poderoso instrumento de planejamento das ações governamentais, possibilitando a distribuição das riquezas, sendo necessário, para isso, que a sua elaboração e execução sejam realizadas com a responsabilidade e a competência necessárias à correta gestão em prol do interesse público (Jund 2008).

4.3. O conceito, classificações e fases da despesa pública

Após as análises acerca dos princípios orçamentários e o da eficiência, é mormente compreender e observar os conceitos de três tópicos: despesa pública, repasse e sub-repasse.

Primeiramente, no que tange à despesa pública vislumbra-se ser essa o conjunto dos dispêndios (gastos efetuados pelos órgãos e entidades estatais) com o escopo de manter e fazer funcionar os serviços públicos inerentes à sociedade brasileira (BRASIL, 2019, p.77). O MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) de 2019, já citado na linha acima, explica:

Para o setor público, é de vital importância, pois é a lei orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade

Dentro dos dispêndios, encontram-se: orçamentários e extraorçamentários. Nessa toada, o MCASP explana muito didaticamente a conceituação e a diferenciação destes dois institutos:

Dessa forma, despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada. Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Em suma, pode-se entender a despesa pública como todo o conjunto de gastos que visam a manutenção de serviços públicos para a sociedade nacional como um todo, sendo esse objeto usufruído denominado dispêndio, orçamentário e extraorçamentário. O primeiro é dependente de autorização legislativa, ou seja, é norteado por um controle legiferante. Já o segundo ponto não é previsto na Lei Orçamentária Anual, compreendendo, dentre outras atividades, o pagamento de restos a pagar, cujo tema é sensível a esse trabalho acadêmico..

4.4 Classificação orçamentária da despesa pública

As Despesas Públicas são classificadas na generalidade, conforme a Lei Federal nº 4.320/1964, com a Portaria MPOG nº 42/1999 e suas alterações, bem como a Portaria STN/SOF nº 163/2001 e suas alterações. Logo é formado um sistema de classificação estruturado.

O quadro a seguir, exprime os conceitos das classificações da despesa pública, nos critérios a seguir:

Quadro 1 - Classificação Orçamentária da Despesa Pública

Classificação	Conceito
----------------------	-----------------

Institucional	Corresponde aos órgãos e as unidades orçamentárias que constituem o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.
Funcional	Composta por um rol de funções e subfunções prefixadas, servirá como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental, nas três esferas. Trata-se de uma classificação independente dos programas.
Programática	Composta por programas que articulam um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado no Plano Plurianual, visando à solução de um problema ou o atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade.
Natureza	Indica os meios necessários à consecução dos objetivos programados pelas unidades orçamentárias; e analisa os efeitos dos gastos públicos sobre a economia em termos globais – reflexo patrimonial.

Fonte: adaptado de Bezerra Filho (2008).

4.5. Estágios da despesa orçamentária

Jund (2008), após a publicação da Lei Orçamentária, do quadro de detalhamento da despesa e observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira do exercício, as unidades orçamentárias estarão em condições de iniciar a execução orçamentária. Nessa fase, deverão ser observadas as normas pertinentes relacionadas à execução orçamentária da despesa pública, que se desenvolve em três estágios, de acordo com a Lei *Federal n° 4.320/1964*: Empenho, liquidação e pagamento. No entanto, a doutrina majoritária considera mais um estágio anterior aos três citados, que corresponde ao ato de fixação dos créditos ou dotações orçamentárias na Lei Orçamentária Anual, em fase anterior ao empenho, é necessária a observação dos preceitos legais relacionados aos procedimentos licitatórios. Os quatro estágios são: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento.

- A) **Fixação:** Essa etapa da despesa consiste na autorização dada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, por meio de fixação de dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária Anual, que permitem a execução de programas pelos órgãos e unidades orçamentárias.
- B) **Empenho:** é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art. 58 da Lei n° 4.320/1964). O empenho é prévio, deve preceder a realização da despesa e estará restrito ao limite do crédito orçamentário. De acordo com sua natureza ou finalidade poderá ser emitido, conforme a tabela a seguir:

Quadro 2 - Classificação do Empenho

Classificação	Finalidade
Ordinário	Para despesas cujo montante seja previamente conhecido e o pagamento deverá ocorrer em uma única vez.

Global	Para despesas cujo montante seja previamente conhecido, tais como contratuais, porém o pagamento será parcelado.
Estimativo	Para despesas cujo montante não seja previamente conhecido, determinável ou identificável.

- C) **Liquidação:** consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por fim apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação (art. 63 da Lei nº 4.320/1964). É a comprovação dada pela administração em que o credor cumpriu com suas obrigações previstas.
- D) **Pagamento:** Último estágio da realização da despesa, o pagamento compreende na entrega de numerário ao credor, sendo caracterizado pelo despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga (art. 64 da Lei nº 4.320/1964).

As análises acima são fundamentais para explicar o tema inerente a esse trabalho acadêmico (restos a pagar), conforme será demonstrado nas exposições a seguir.

4.6. Restos a pagar x despesas de exercícios anteriores

Quando a despesa percorre seus estágios de execução, porém fica pendente o pagamento, dentro do exercício financeiro (1 de janeiro a 31 de dezembro), tem-se o que se chama de restos a pagar, conforme o art. 36 da lei 4.320/1964:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Ainda, segundo o artigo 92 da lei 4.320, os restos a pagar far-se-á por exercício e por credor e compreenderá a dívida flutuante, excluídos os serviços da dívida. A dívida flutuante, conforme o decreto 93.872/1986 art. 115 conceitua-o como sendo aqueles compromissos exigíveis, em regra com prazo de até 12 meses, cujo pagamento independe de uma autorização orçamentária (extraorçamentária) que juntamente com a dívida consolidada ou fundada constituirá a dívida pública.

Já as Despesas de Exercícios Anteriores ou Despesas Relativas a Exercícios Encerrados está prevista no art. 37 da lei 4.320:

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Em outras palavras, são dívidas cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores e está sendo processada ou registrada seu pagamento no exercício em curso.

Desmembrando seu dispositivo acima, vê-se primeiramente um rol taxativo com três opções que a lei elenca para serem considerados DEA (Despesas de Exercícios Anteriores). O primeiro caso citado na lei se enquadra na situação na qual o credor cumpriu sua obrigação dentro do exercício, porém o empenho daquele objeto ou serviço foi insubsistente ou até mesmo anulado. Neste caso, quando o pagamento vier a ser executado, esta despesa será processada em exercícios anteriores.

Na segunda situação, encontra-se os casos de restos a pagar com prescrição interrompida, sendo aqueles em que o credor está com seu direito vigente, isto é, a liquidação ocorreu ou está em curso, porém os saldos que restaram de restos a pagar foram cancelados após o prazo previsto, sendo assim poderão ser pagos na forma de DEA.

E por fim, o terceiro caso se encontra naquelas situações em que há obrigações reconhecidas pela autoridade competente no outro exercício por meio de lei, referente a exercícios anteriores que não tenham sido processados ainda que não tenha dotação própria ou ela não foi prevista. A exemplo desse caso cita-se a dívida

com gratificações de servidores que foram reconhecidas e serão pagas no exercício referente a anos anteriores.

Cabe destacar ainda que no exercício que será processado a DEA, o orçamento está sendo comprometido, pois empenha-se novamente aquela despesa e necessita-se da autorização orçamentária para o comprometimento daquela despesa.

Para esta classificação será preciso adotar o elemento que se utiliza para as despesas de exercícios anteriores, nº 92, pois conforme o art 37 da 4.320 a DEA será paga em dotação própria e elemento específico para atendê-la.

E por fim, outra diferença entre restos a pagar e despesas de exercícios anteriores é a classificação orçamentária e extraorçamentária, pois a DEA será executada no orçamento vigente e por isso se constitui uma despesa orçamentária e os restos a pagar por serem despesas que embora foram empenhadas no exercício, seu pagamento ocorrerá no exercício posterior, sendo assim uma exceção ao orçamento daquele ano e constituindo uma despesa extraorçamentária no exercício em que a mesma será paga.

4.7. Restos a pagar processados e não processados

O art. 36 da 4.320 classifica os restos a pagar em processados e não processados.

Basicamente adentram no conceito de processadas as despesas que durante o exercício financeiro percorreram os estágios de execução da despesa no empenho e a liquidação, ficando apenas pendente o pagamento.

Já os restos a pagar não processados são aquelas despesas que durante o exercício financeiro ocorreu apenas seu estágio de empenho, ficando pendente a liquidação e o pagamento.

Entretanto, conforme a macro função do Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI) que trata dos restos a pagar (020317) item 2.2.3.1 há casos que a despesa se encontra na fase em liquidação, isto é, o fato gerador ocorreu,

mas não foi processada na época própria e o estágio a liquidar, em que não ocorreu o fato gerador da despesa.

2.2.3.1 - Quando o pagamento deixa de ser efetuado no próprio exercício, procede-se, então, à inscrição em Restos a Pagar. Na inscrição, os Restos a Pagar (RP) são classificados em: RP Processados, RP Não Processados em liquidação e RP Não Processados a liquidar:

a) RP Processados: no momento da inscrição a despesa estava empenhada e liquidada;

b) RP Não Processados em Liquidação: no momento da inscrição a despesa empenhada estava em processo de liquidação e sua inscrição está condicionada a indicação pelo Ordenador de Despesa da Unidade Gestora, ou pessoa por ele autorizada, formalmente no SIAFI em espaço próprio na tabela de UG; e

c) RP Não Processados a liquidar: no momento da inscrição a despesa empenhada não estava liquidada e sua inscrição está condicionada a indicação pelo Ordenador de Despesa da Unidade Gestora, ou pessoa por ele autorizada, formalmente no SIAFI em espaço próprio na tabela de UG.

Desta forma, para fins patrimoniais a despesa somente será reconhecida quando ocorrer o fato gerador (na liquidação), pois a administração pública segue o princípio da competência.

Por fim, o decreto 93.872 abarca os casos para inscrição de restos a pagar, sobretudo dos não processados e um regramento para aqueles já inscritos. Estas limitações para os restos a pagar não processados constam em seu art. 35 a saber:

Art . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

Ou seja, a regra é que os empenhos que durante o exercício (até 31 de dezembro) não forem liquidados sejam cancelados com exceção destes casos que a norma elenca. Por outro lado, há também casos que os restos a pagar não processados serão bloqueados, cuja competência é da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). E para que ocorra o desbloqueio destes saldos, as unidades gestoras terão de solicitar até 31 de dezembro do exercício do bloqueio, porém desde atenda aos seguintes requisitos:

1)A execução tenha iniciado até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição (data do bloqueio), na hipótese das despesas executadas diretamente pelos órgãos e pelas entidades da União;

2)os seus instrumentos estejam vigentes e cumpram os requisitos para a sua eficácia, definidos pelas normas que tratam da transferência de recursos da União por meio de convênios, contratos de repasse, termos de colaboração, termos de fomento ou instrumentos congêneres, na hipótese das transferências de recursos da União aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, aos consórcios públicos, aos serviços sociais autônomos e às entidades privadas sem fins lucrativos.

Por fim, caso os restos a pagar não processados forem desbloqueados, mas não liquidados, serão cancelados até 31 de dezembro do exercício subsequente ao do bloqueio. E caso venham a ser pagos depois de cancelados serão inseridos como despesas de exercícios anteriores.

4.8. Restos a pagar cancelados

Via de regra os restos a pagar que foram processados (empenhados e liquidados) não podem ser cancelados, pois neste caso o credor já cumpriu com sua obrigação de entregar o bem à Administração Pública ou prestar o devido serviço, ficando a administração com a obrigação de pagar, sob pena de se enquadrar em enriquecimento ilícito.

Segundo Fernandes (2004), o processo das despesas que são pagas em exercícios posteriores à realização do empenho, gera um superávit primário para o órgão, o que denominou a expressão “float” (diferença entre a previsão do valor das despesas primárias a serem inscritas em restos a pagar no final do exercício e o valor dos restos a pagar a serem pagos no exercício).

Cabe destacar que o float por mais que gere ganhos contábeis e econômicos para o governo, com o postergamento do pagamento das despesas, conforme Silva Cândido Júnior e Gerardo (2007).

Por fim, Gerardo (2010) conclui que o crescimento do float vai influenciar na dívida pública e para o autor o contingenciamento é um mecanismo para o alcance do equilíbrio fiscal e sugere até mesmo a extinção para os restos a pagar e adoção do

orçamento plurianual para as despesas de investimento para a eficiência da gestão orçamentária brasileira.

4.9. Definições relacionadas aos fenômenos *use-or-lose-it*, *carry-over* e à prática do contingenciamento

Há países que adotam a periodicidade quinquenal para o orçamento, como é o caso do Uruguai, e outros, como o Estados Unidos, utilizam-se do orçamento plurianual para investimentos e grandes compras, porém tal carregamento orçamentário para o próximo ano não é permitido no Brasil (ARAÚJO; LINS; DINIZ, p. 126, 2022). Trata-se de um dos instrumentos da plurianualidade, o *carry over*, o qual significa, para Fortis e Gasparini (2017, p. 37), “a possibilidade de usar, para além do período para o qual foi autorizada, uma dotação não gasta, ou seja, uma economia orçamentária. Como o próprio nome indica, este instrumento permite ‘carregar’ uma dotação não gasta de um período para outro.”.

Dentre as principais vantagens desse instrumento é a possibilidade de se tolher a concentração de gastos ineficientes no final do ano, porquanto o responsável pelos recursos poderia então aplicá-los em ano fiscal subsequente quando não utilizados no período corrente (FORTIS; GASPARINI, 2017, p. 37). Serviria, por conseguinte, para não se empregar apressadamente o dinheiro público em gastos muitas vezes desnecessários, apenas por receio de perdê-lo. Nesse sentido:

Como no Brasil não há a possibilidade legal de carregar um saldo orçamentário (não empenhado) para o ano subsequente, o que tem acontecido na prática é uma verdadeira corrida ao final de cada exercício para a realização de todos os empenhos possíveis (para os quais existe limite orçamentário), num caso típico e extremo do acúmulo de despesas ao final do ano fiscal, evidentemente com o propósito de não “perder” a dotação já autorizada ou para evitar sinalizar excesso de recursos e eventuais reduções na orçamentação posterior. (FORTIS; GASPARINI, 2017, p. 40)

Justamente a isso se relaciona o fenômeno “*use-or-lose-it*”, “use-o ou perca-o”, decorrente da pressão por gastos, a qual costuma ser observada especialmente no último trimestre do ano fiscal. Conforme Araújo, Lins e Diniz (p. 137, 2022), “Essa atmosfera de “use ou perca” criada em torno do processo de execução orçamentária

pode causar prejuízos à administração pública, levando os gestores ao uso indiscriminado de recursos e gastos ineficazes, sem o devido planejamento.”.

Diante disso, pode-se questionar como esse fenômeno reflete nos restos a pagar. Araújo, Lins e Diniz (2022) propuseram-se a verificar precisamente tal influência no processo de execução orçamentária das Universidades Federais brasileiras, a partir da análise da relação entre a pressão por gastos na execução orçamentária do 4º trimestre do exercício e a proporção de compromissos não pagos cancelados e reinscritos nessas instituições. As contribuições do referido trabalho apontam a relação dessa influência no crescimento significativo do número de compromissos não pagos:

Os achados indicaram que quanto maior a pressão por gastos, maior a quantidade de compromissos não pagos cancelados ou restabelecidos (significância estatística ao nível de 10%, com sinal positivo). Assim, confirmou-se a influência positiva da pressão de gastos sobre o montante de compromissos não pagos cancelados ou restabelecidos, que tende a ser maior quanto maior for a pressão pela execução orçamentária. [...] Deve-se notar que quando o planejamento não é eficaz, isso resulta em ineficiências na execução orçamentária. Porém, a falta de regularidade (ou incerteza) associada ao recebimento dos recursos acaba dificultando ainda mais o processo de planejamento das instituições, sem contar que um cenário de incertezas, com possíveis restrições orçamentárias, corrobora para que os gestores tenham um comportamento conservador, fazendo reservas para gastar apenas no final do ano. Mas isso pode criar uma espécie de viés cognitivo nos gestores, levando-os a comportamentos menos estratégicos ou até mesmo disfuncionais. (ARAÚJO; LINS; DINIZ, p. 137, 2022).

Justamente a verificação da existência ou não desses comportamentos disfuncionais pretende-se alcançar com o objetivo geral do presente estudo, qual seja a análise crítica de restos a pagar no Exército Brasileiro dos anos de 2014 a 2022, a fim de se observar o grau de eficiência de emprego de recursos públicos na referida instituição.

Isso se conecta, como já explicado, ao fato de no país não se permitir o *carry over*, e, por conseguinte, a despesa empenhada ser automaticamente cancelada em 31 de dezembro. (FORTIS; GASPARINI, 2017, p. 39). Corroborando a rigidez na gestão dos recursos, há o instituto do contingenciamento. Este designa “atos de imposição de limites de empenho e movimentação financeira quando a estimativa de receitas para o ano se mostra insuficiente para o atingimento da meta fiscal anual. (FORTIS; GASPARINI, 2017, p. 193). Ainda que tais limitações sirvam para controle

da gestão dos recursos, dificulta-se a garantia da continuidade dos mesmos para projetos e programas plurianuais.

Nessa senda, ocorre de o gestor valer-se por vezes do uso um pouco desvirtuado de restos a pagar não processados como uma espécie de *carry over*, dado que possibilita o carregamento de “saldo orçamentário” de um ano para outro (FORTIS; GASPARINI, 2017, p. 39). Com isso, justifica-se a importância do estudo acerca do emprego dos restos a pagar, o que se pretende melhor aprofundar nos próximos tópicos.

5. METODOLOGIA DA PESQUISA

O método de abordagem à pesquisa foi o dedutivo, em razão de partir-se da análise geral da execução orçamentária sob o aspecto dos restos a pagar e, em seguida, restringir-se a possível influência nos mesmos do fenômeno “use-or-lose-it” no âmbito do Exército Brasileiro durante o interregno de 2014 a 2022. Dessa forma, partiu-se de premissas gerais (maiores) aos particulares (menores) para se estudar a execução orçamentária no Exército Brasileiro.

Nessa senda, para a revisão teórica utilizou-se das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica ocorreu através da seleção e leitura de trabalhos acadêmicos e livros (doutrinários) relacionados ao assunto proposto. Já a documental diz respeito à leitura da Constituição Federal, de leis infraconstitucionais, de manuais e de outros documentos expedidos por órgãos federais. Para o estudo do fenômeno “user-or-lose-it”, foi primeiramente utilizado análise gráfica e a base de testes estatísticos, com o intuito de testar se a diferença da proporção empenhada no último trimestre do ano em relação a despesa anual tem diferença significativa dos demais trimestres, em seguida, para o estudo da influência do fenômeno “user-or-lose-it” na execução orçamentária do ano seguinte, foi aplicado um modelo de regressão. As variáveis escolhidas então foram “proporção da despesa no 4º trimestre” e a variável “compromissos não pagos cancelados”, como variável explicativa e variável resposta, respectivamente.

6. ANÁLISE DOS DADOS

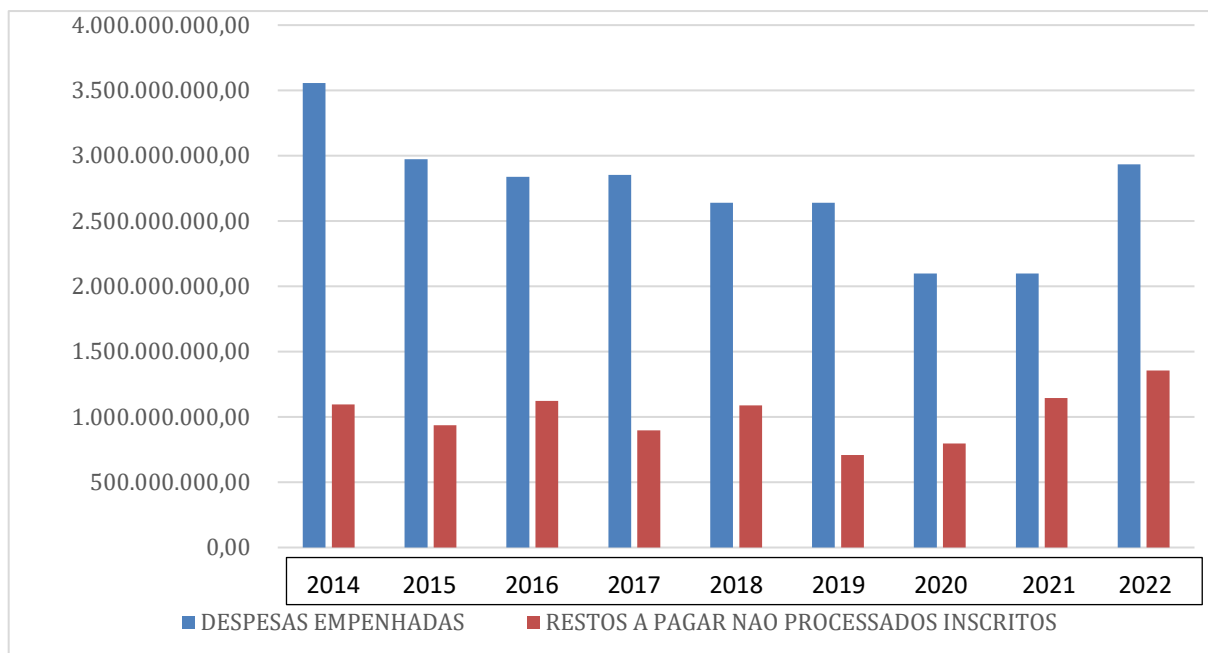
Foi utilizado como escopo o tesouro gerencial para o levantamento dos dados a seguir. A análise foi feita sobre o Programa de Defesa Nacional do Exército Brasileiro, cabendo destacar que foi desconsiderada na despesa executada nos anos de 2014 a 2022 a despesa de pessoal.

Tabela 1 - Programa Defesa Nacional

ANO	DESPESAS EMPENHADAS	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS INSCRITOS	PARTICIPAÇÃO (RPNP INSCRITOS / DOT AT LZ) %	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS CANCELADOS	PARTICIPAÇÃO (RPNP CANC / RPNP INSCRITOS) %
2022	3.555.619.145,22	1.095.610.445,63	30,81%	61.545.604,61	5,62%
2021	2.973.020.779,38	935.565.090,10	31,47%	34.553.461,31	3,69%
2020	2.839.373.574,19	1.122.902.686,55	39,55%	43.069.750,85	3,84%
2019	2.851.841.943,50	897.403.350,80	31,47%	110.355.578,02	12,30%
2018	2.640.089.006,91	1.087.630.866,02	41,20%	63.660.787,61	5,85%
2017	2.640.089.006,91	707.607.653,23	26,80%	53.554.343,20	7,57%
2016	2.097.234.732,26	796.880.785,62	38,00%	51.499.932,49	6,46%
2015	2.097.234.732,26	1.144.548.643,64	54,57%	22.749.754,34	1,99%
2014	2.934.398.986,42	1.355.017.848,53	46,18%	39.303.807,32	2,90%

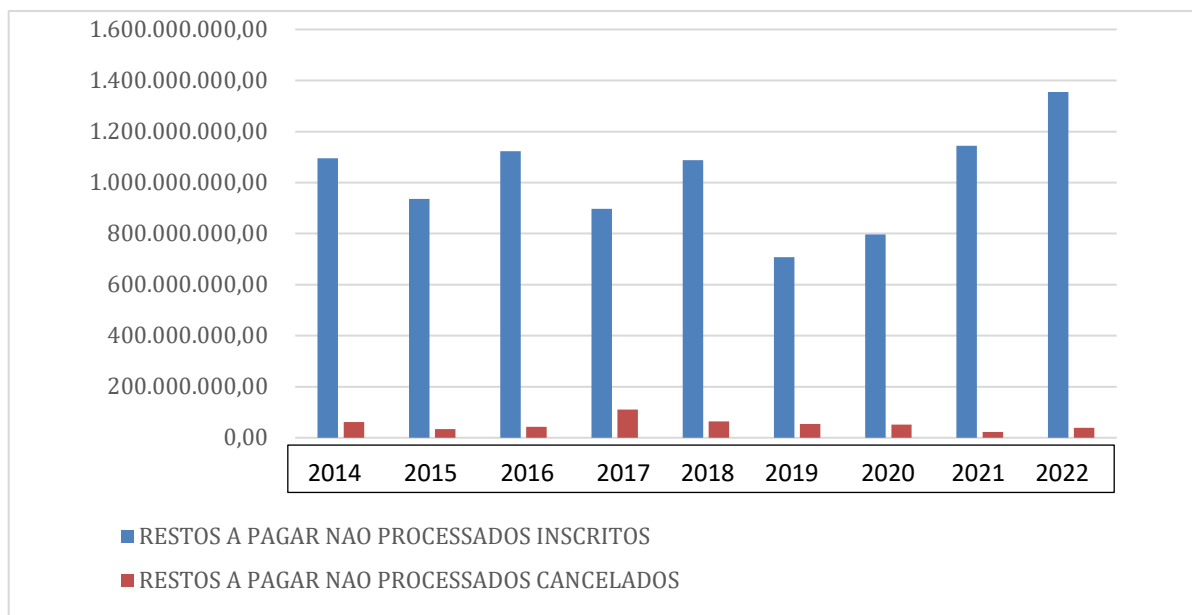
fonte: Tesouro Gerencial.

Gráfico 1 – Restos a Pagar não Processados



Fonte: elaborada pelos próprios autores (2023)

Conforme o gráfico 1 do Programa Defesa Nacional que analisa as despesas que foram executadas (empenhadas) nos anos de 2014 a 2022 em comparação a seus restos a pagar não processados inscritos têm-se uma média geral de 37%, isto é, mais de um terço, em média, nos últimos 09 anos no Programa de Defesa Nacional no Exército Brasileiro de seus RPNP inscritos foram comprometidos relativos a seus empenhados executados, com a exceção das despesas com pessoal.

Gráfico 2 – Restos a Pagar Cancelados

Fonte: elaborada pelos próprios autores (2023)

Ao analisar o gráfico 2, que trata da relação dos restos a pagar cancelados e dos RPNP do mesmo programa e dentro do mesmo período de abrangência, chega-se numa média geral de 5%, isto é, a cada R\$100,00 referente a restos a pagar não processados do programa de Defesa Nacional do EB, R\$ 5,00 foram cancelados.

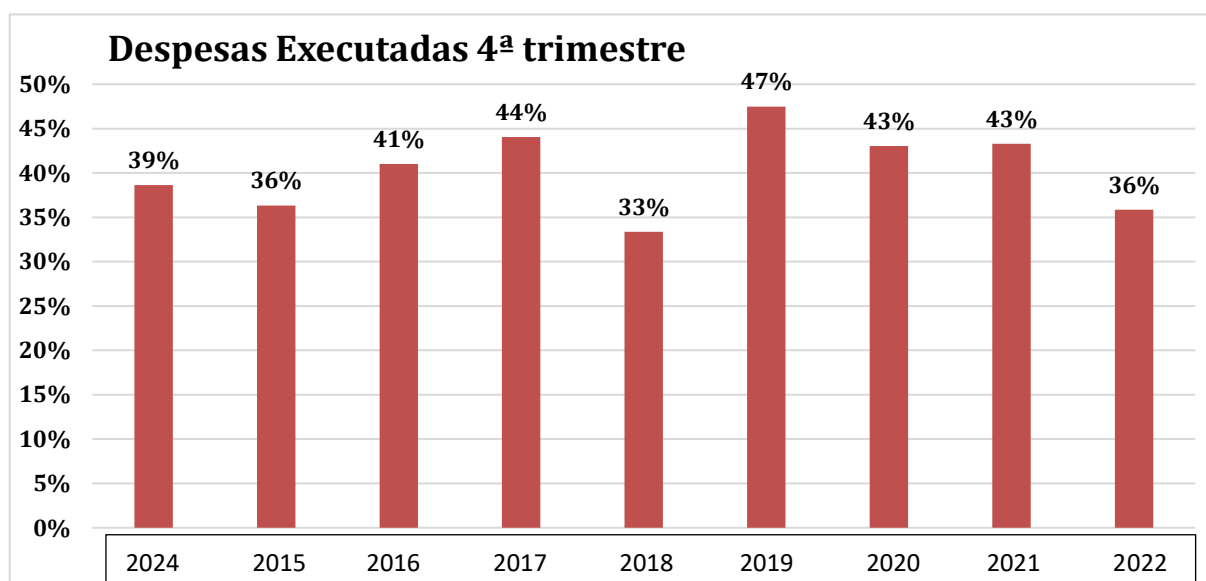
Tabela 2 – Execução orçamentária de 2014 a 2022

DESPESAS EXECUTADAS			
4º TRIMESTRE	VALOR	DESPESA TOTAL NO ANO	MÉDIA TRIMESTRAL
2014	R\$ 1.134.144.290,23	R\$ 2.934.398.986,42	39%
2015	R\$ 826.212.016,86	R\$ 2.275.319.497,87	36%
2016	R\$ 859.931.468,22	R\$ 2.097.234.732,26	41%
2017	R\$ 1.193.365.502,24	R\$ 2.708.875.686,93	44%
2018	R\$ 880.493.731,18	R\$ 2.640.089.006,91	33%
2019	R\$ 1.353.530.897,39	R\$ 2.851.841.943,50	47%

2020	R\$ 1.222.419.760,77	R\$ 2.839.373.574,19	43%
2021	R\$ 1.286.553.549,80	R\$ 2.973.020.779,38	43%
2022	R\$ 1.274.230.853,05	R\$ 3.555.619.145,22	36%

fonte: Tesouro Gerencial

Gráfico 3 – Médias do 4º Trimestre de 2014 a 2022



Fonte: elaborada pelos próprios autores (2023)

O fenômeno Use-or-Lose-it (use ou perca) influenciou diretamente no processo de execução orçamentária do Exército Brasileiro. Os resultados da pesquisa apresentam indícios de influência da pressão de gastos sobre o montante recebido, trazendo uma contribuição prática para a compreensão da dificuldade de planejamento inerente ao que é executado em clima de “pressão”. A identificação dessa influência é importante para explicar o crescimento significativo do número de compromissos que irão para o ano seguinte, além de fornecer informações sobre como esse problema pode ser mitigado (Araújo, JGR de ., Lins, TSM, & Alvez Diniz, J. . 2022).

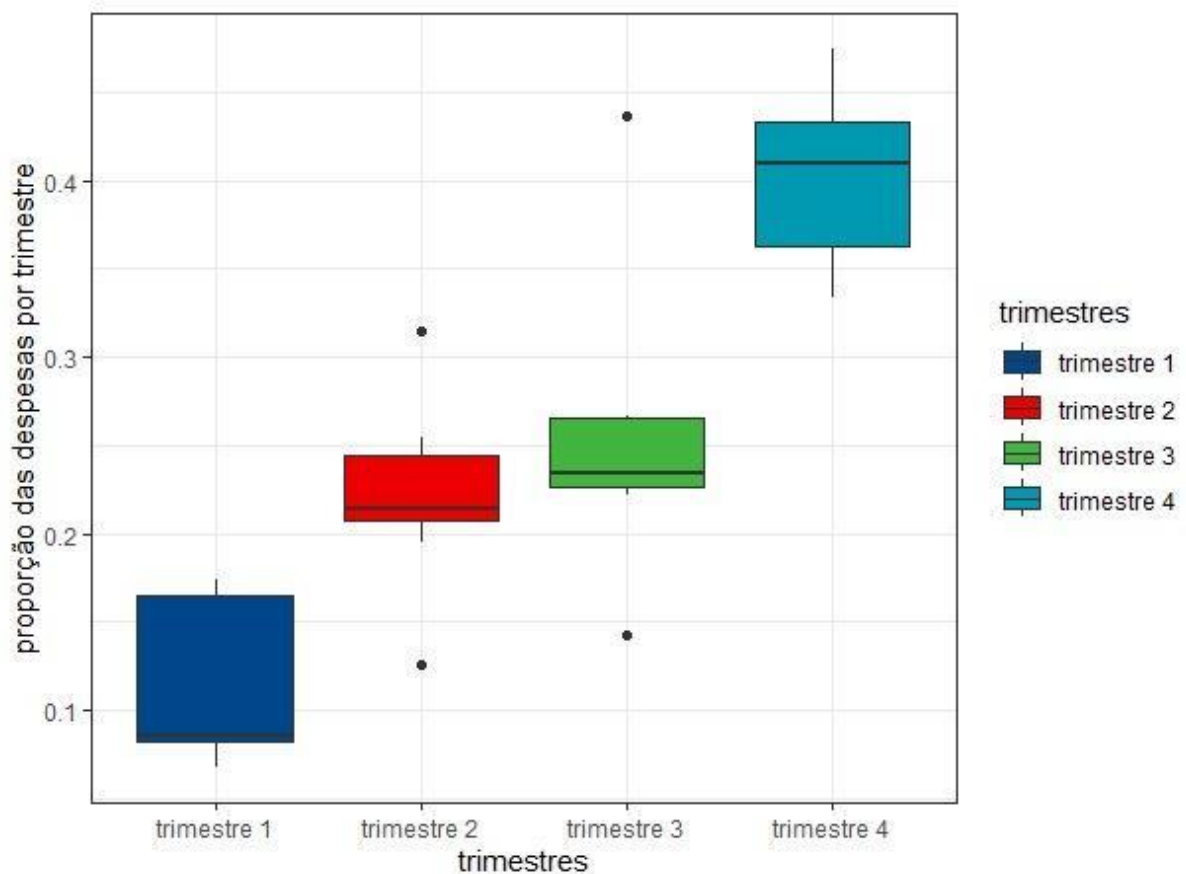
7. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise exploratória de dados é uma etapa crucial no processo de análise de dados, que tem como objetivo principal examinar, resumir e visualizar os dados

para entender melhor suas características e identificar padrões ou tendências. Ela é geralmente a primeira etapa após a coleta de dados e é usada para ganhar uma compreensão inicial do conjunto de dados antes de realizar análises estatísticas mais avançadas.

7.1. Análise Exploratória

Gráfico 4 - Box Plot das proporções das despesas empenhadas nos trimestres do ano em relação a despesa empenhada no ano.



Fonte: Elaboração Própria. Dados da pesquisa (2023)

No gráfico 4, apresentamos os resultados da análise das proporções das despesas empenhadas nos trimestres do ano em relação à despesa total executada

no ano, por meio de um box plot. O box plot é uma representação gráfica que fornece uma visão geral da distribuição dos dados e destaca medidas de tendência central, isto é, mediana, máximo, mínimo e alguns quartis (José Neto et al., 2017). O gráfico de box plot também é eficaz para visualizar medidas discrepantes nos dados.

A diferença nas medianas sugere que o 4º trimestre tende a receber maior parte da despesa empenhada no ano, em contraposto, sugere que o 1º trimestre recebe o menor valor orçamentário no ano.

7.2. Teste Anova e Kruskal walis

Um teste de Análise de Variância (ANOVA) é uma técnica estatística utilizada para analisar se existem diferenças significativas entre as médias de três ou mais grupos independentes (Casella and Berger, 2010). Em outras palavras, a ANOVA é usada para determinar se pelo menos um dos grupos é estatisticamente diferente dos outros em relação à média de uma variável contínua.

No contexto do presente estudo, o teste será realizado com fins de averiguar se a diferença entre as proporções das despesas empenhadas nos trimestres do ano em relação a despesa empenhada no ano.

Tabela 3 - Análise de Variância

Análise de Variância					
	Graus de Liberdade	Soma dos Quadrados	Média da Soma dos Quadrados	Estatística F	P-valor
PO	3	0.37994	0.126647	39,6662	6,848e-11
Resíduos	32	0.10218	0.0003193		

Notas: PO = Pressão de Despesas por Trimestre

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

A ANOVA mostra que há uma diferença estatisticamente significativa entre os trimestres dos anos (Valor-p = 6,848e-11) com um nível de significância de 5%, indicando que pelo menos um dos trimestres recebe um valor de Despesa anual significativamente diferente dos demais trimestres.

7.2.1. Pressupostos da ANOVA

A ANOVA faz algumas suposições, incluindo a normalidade dos dados (os dados devem seguir uma distribuição normal) e a homogeneidade das variâncias (a variabilidade é a mesma em todos os grupos).

Usualmente, quando os pressupostos não são satisfeitos, necessitamos usar o teste não paramétrico alternativo à ANOVA, o teste indicado para tal situação e o teste de Kruskal-Wallis (Jayant V Deshpande et al., 2017).

Tabela 4 - Teste para normalidade:

Teste de de Shapiro-Wilk para normalidade	
Estatística W	P-valor
0.9439	0,06723

Notas: W = Estatística de Teste

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

O p-valor de 0.06723 indica que ao nível de significância de 5%, a hipótese nula de que os erros seguem uma distribuição normal foi aceita, porém, vale ressaltar que o valor ainda traz desconfiança devido ser próximo da região crítica.

.Tabela 5 - Homogeneidade da variância:

Teste de Levene	
Estatística L	P-valor

0,1224	0,9462
--------	--------

Notas: L = Estatística de Teste

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Pelo p-valor > 0.05 , mostrando que o teste não é significativo com um nível de significância de 5%. Isto significa que não há diferença significativa entre as variâncias. Mesmo esse pressuposto sendo satisfeito, como o teste para a normalidade apresentou p-valor próximo da região crítica, seguiremos para o teste de Kruskal-Wallis.

.Tabela 6 - Kruskal-walis:

Teste de Kruskal-Walis			
	Graus de Liberdade	Estatística K	P-valor
K	3	28.82	6,422e-6

Notas: K = Estatística de Teste

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Pelo p-valor < 0.05 , com um nível de significância de 5%, rejeitamos a hipótese nula de que as proporções das despesas empenhadas nos trimestres do ano em relação a despesa empenhada no ano não são oriundas da mesma distribuição, isto é, a fortes indícios que as devidas proporções são diferentes nos trimestres.

Podemos em seguida fazer o teste U de Mann-Whitney (Jayant V Deshpande et al., 2017), com um nível de significância de 5%, para analisar quais trimestres são diferentes entre si:

Tabela 7 - Teste U de Mann-Whitney:

Teste U de Mann-Whitney			
P-valor	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3
Trimestre 2	0.00296	-	-
Trimestre 3	0.00296	0.96898	-
Trimestre 4	0.00025	0.00025	0.01111

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Com o teste par-a-par, podemos ver que de fato as concentrações das despesas do 2º e 3º trimestres não vêm de distribuições diferentes, isto é, não há indícios estatísticos que há diferença nas proporções desses diferentes trimestres.

No entanto, tanto o 1º quanto o 4º trimestre, deram significativamente diferentes que os demais trimestres, inclusive entre si. Como o nosso foco é o 4º trimestre, os resultados dos testes indicam forte tendência que existe o fenômeno de “usa ou perca”.

7.3. Estudo da relação entre as variáveis “compromissos não pagos cancelados” e a “proporção da despesa no 4º trimestre”

Para começar a analisar a relação entre as variáveis “compromissos não pagos cancelados” e a “proporção da despesa no 4º trimestre”, podemos começar calculando a correlação (Casella and Berger, 2010) entre essas variáveis.

A correlação entre as variáveis obteve um valor de 0.5547452, que na bibliografia é considerada uma relação moderada. Na próxima etapa do estudo estudaremos a relação entre essas variáveis de forma mais robusta.

7.3.1. Análise de Regressão

A Análise de Regressão é uma técnica estatística amplamente utilizada para investigar a relação entre variáveis dependentes e independentes (Casella and Berger, 2010).. Ela é frequentemente aplicada em diversas áreas, incluindo economia, ciências sociais, ciências da saúde e engenharia. Alinhado ao presente estudo, buscamos determinar se existe uma associação significativa entre o fenômeno “usa ou perca” nos compromissos não pagos cancelados no ano seguinte. A regressão linear simples envolve a criação de uma equação de regressão na seguinte fórmula:

$$Y = \alpha + \beta X + \varepsilon$$

Y = variável resposta

X = variável explicativa

α = intercepto

β = coeficiente angular

ε = erro aleatório

Os resultados dos dados em painel são apresentados na Tabela 6. A análise de regressão apresentou que a variável “proporção de despesa no 4º trimestre” apresentou significância estatística ao nível de 15%, com sinal positivo. Isso mostra que há algum indício que quanto maior a pressão por gastos, ou seja, a concentração do orçamento executado no 4º trimestre, maior será o valor de compromissos não pagos cancelados nos anos seguintes. O coeficiente de determinação (R^2) foi calculado em 0.2088, o que indica que 20% da variabilidade da variável resposta pode ser explicada pela variabilidade da variável explicada. Apesar do p-valor e o (R^2) aparentemente não obterem valores com significância considerada forte, vale ressaltar que com uma amostra pequena (9 observações) é mais difícil extrair relações significativas entre as variáveis em comparação com amostras maiores, devido a isso, vale continuar o estudo do modelo, principalmente com o p-valor que mesmo com os empecilhos do estudo se mostrou significativo ao nível de 15%.

Tabela 8 - Influência da pressão por gastos a variável resposta

Influência da pressão por gastos a variável resposta				
Coeficientes	Estimativas	Erro Padrão	Estatística T	P-valor
Intercepto	-0.10179	0.08934	-1.139	0.292
PO	0.38851	0.22024	1.764	0.121

Notas: PO = Proporção de Despesas no 4º Trimestre

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

A equação de regressão resultante foi:

$$Y=0.388851X-0.10179+ \varepsilon$$

Y = compromissos não pagos cancelados

X = pressão de despesas no 4º/trimestre

Isso significa que, para cada aumento em 10% da proporção de despesa no 4º trimestre, aumenta 3%, em média, a proporção de compromissos não pagos cancelados no ano seguinte.

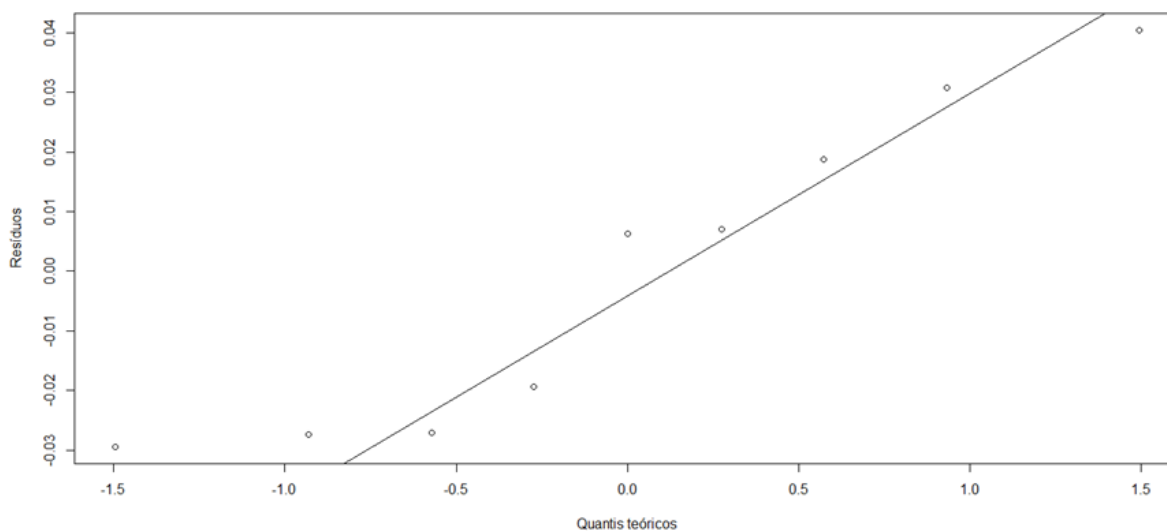
Gráfico 5 - Modelo de Regressão ajustado

Fonte: Elaboração Própria. Dados da pesquisa (2023)

7.3.1.1. Diagnóstico

Assim como o teste ANOVA, inclusive com as mesmas suposições, é necessário verificar a normalidade dos erros e se sua variância é constante, faremos tal análise a base de gráficos e testes estatísticos.

7.3.1.1.1. Análise da suposição da normalidade dos erros:

Gráfico 6 - Análise gráfica da suposição da normalidade dos erros

Fonte: Elaboração Própria. Dados da pesquisa (2023)

O indício que existe normalidade dos erros se mostra quando os pontos do gráfico se comportam de forma que se aproximarem de uma linha reta diagonal, o gráfico sugere então que os erros seguem aproximadamente uma distribuição normal.

Tabela 9 - Teste de de Shapiro-Wilk para normalidade

Teste de de Shapiro-Wilk para normalidade	
Estatística W	P-valor
0.89148	0.2066

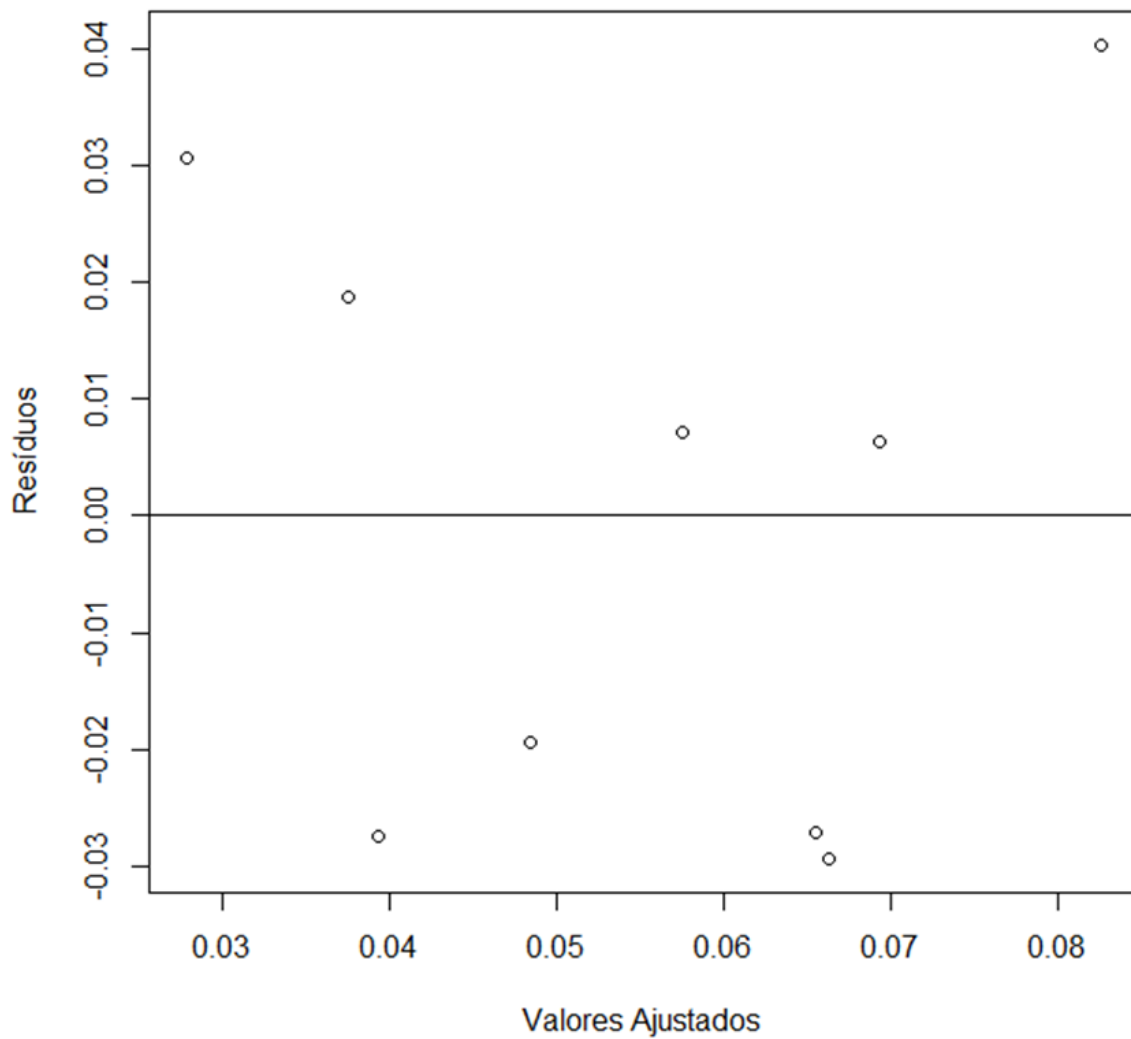
Notas: W = Estatística de Teste

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Com o P-valor > 0.05 , com um nível de significância de 5%, há fortes indícios a favor da hipótese nula, isto é, que existe a normalidade dos erros, satisfazendo uma das suposições do modelo.

7.3.1.1.2. Análise da suposição de variância constante:

Gráfico 7 - Análise gráfica da suposição da variância constante



Fonte: Elaboração Própria. Dados da pesquisa (2023)

O indício que a variância é constante se mostra quando os pontos do gráfico se comportam de forma aleatória em torno da reta no valor constante 0. Pelo gráfico 7, podemos ver que os pontos parecem se comportar da forma descrita anteriormente.

Tabela 10 - Teste F para comparação de duas variâncias

Teste F para comparação de duas variâncias		
	Estatística F	P-valor
F	1.0295	0.9779

Notas: F = Estatística de Teste

*Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Com o P-valor > 0.05 , com um nível de significância de 5%, há fortes indícios a favor da hipótese nula, isto é, que a variância dos erros é constante, satisfazendo uma das suposições do modelo.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi avaliar a execução orçamentária no Exército Brasileiro no que tange a restos a pagar, utilizados no Programa de Defesa Nacional, nos anos de 2014 a 2022, enfatizando Use-or-Lose-it (use ou perca).

Verificou-se que os impactos para esta ocorrência se devem principalmente ao último trimestre e os motivos que tendem a levar o alto volume de despesas empenhadas nesse período são: a pressão pelo gasto público, recurso tardio a nível de repasse dos orçamentos e o planejamento orçamentário. Para isso, foi analisada nesses anos a forma de restos a pagar não processados inscritos e aqueles que foram cancelados.

No que refere ao fenômeno “use ou perca” no Exército Brasileiro, o qual foi a base do estudo, conforme os dados apresentados, observou-se fortes indícios do fenômeno mencionado nos 4º trimestres durante os anos de 2014 a 2022, o modelo de regressão ajustado indica um possível indício que o fenômeno “use ou perca” influência nos restos a pagar cancelados no ano seguinte, porém, após o estudo, se mostra necessário uma análise mais aprofundada dentro da Força, como exemplo, analisar o mesmo estudo, mas nos Departamentos e Serviços do Exército Brasileiro, pois, além de aumentar a amostra, pode ser estudado a inclusão de novas variáveis explicativas para explicar os compromissos não pagos cancelados que ocorrem. Após o estudo então, pode-se concluir que essa pressão dos gastos concomitante com a falta de planejamento pode resultar em problemas futuros para a administração pública, como por exemplo, impropriedades e irregularidades. Portanto, como o fenômeno supracitado é esperado no último trimestre de cada ano, é necessário que a administração pública âmbito Exército Brasileiro possua o plano de ação do processo, ferramentas de controle interno e o plano de gestão de riscos ao fenômeno citado para mitigar ou reduzir impactos dos possíveis problemas que poderão ocorrer.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEEL. Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012. Estabelece as condições gerais para o acesso de microgeração e minigeração distribuída aos sistemas de distribuição de energia elétrica, o sistema de compensação de energia elétrica. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em <http://www.aneel.gov.br/cedoc/ren2012482.pdf>.

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; LINS, Thales Spinelli Máximo; DINIZ, Josedilton Alvez. O fenômeno use-or-lose-it na execução orçamentária das universidades federais e na inscrição dos restos a pagar. **Revista Avanços em Contabilidade Científica e Aplicada**, São Paulo, v.15, p.125-140, 2022.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier: 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2023.

Boxplot: um recurso gráfico para a análise e interpretação de dados quantitativos / Boxplot: a visual resource for analysis and interpretation of quantitative data Valladares Neto, José; Santos, Cristiane Barbosa; Torres, Érica Miranda; Estrela, Carlos (2017).

Casella, G.; Berger, R. L.: **Inferência Estatística, 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, (2010)**.

_____. **Decreto n. 93.872 de 1986**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm >. Acesso em: 21 ago. 2023.

Jayant V Deshpande, Uttara Naik-Nimbalkar, Isha Dewan. **Nonparametric Statistics: Theory and Methods (2017)**.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 20 ago. 2023.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 22 ago. 2023.

_____. **Manual SIAFI – Macrofunção 02.03.17 – Restos a Pagar**. Brasília, DF, Coordenação-Geral de Contabilidade.

_____. **Manual técnico de orçamento MTO 2019**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2019. Disponível em: https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/335085/1/mto_2019.pdf.

Acesso em: 20 ago. 2023.

CONTI, José Maurício. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. 3. ed. São Paulo: Blücher, 2019.

DE ARAGÃO, Alexandre Santos. O princípio da eficiência. **Revista de direito administrativo**, v. 237, p. 1-6, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar. 2004**. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2023.

FORTIS, Martin Francisco de Almeida; GASPARINI, Carlos Eduardo. **Plurianualidade orçamentária no Brasil**: diagnóstico, rumores e desafios. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2913/1/Livro_Plurianulidade_APO1.pdf. Acesso em: 21 ago. 2023. Brasília: Enap, 2017.

GERARDO, José Carlos. **Receitas atípicas e Restos a Pagar**: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central. Finanças Públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade pública. **Departamento de Ciências da Administração/UFSC, Florianópolis**, 2010.

JUND, SÉRGIO – **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública** – 3ª ed – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MATO GROSSO DO SUL. Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 18. Ed., p. 97-110, 2022. Disponível em: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-PGE-18-Conti.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2023.

SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário Jorge França. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. **Desenvolvimento em questão**, v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013.