



**ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E
DESENVOLVIMENTO**

**CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR NO
EXÉRCITO BRASILEIRO: UM ESTUDO DOS
DETERMINANTES E PROPOSTAS PARA MITIGAR
AS PERDAS ORÇAMENTÁRIAS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

FERNANDO HENRIQUE MAURICIO

**BRASILIA-DF
Junho/2025**

CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO: UM ESTUDO DOS DETERMINANTES E PROPOSTAS PARA MITIGAR AS PERDAS ORÇAMENTÁRIAS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP como requisito para obtenção do título de Mestre em Governança e Desenvolvimento.

Aluno: Fernando Henrique Mauricio

Orientador: Dr. Ciro Campos Christo
Fernandes

M455c Mauricio, Fernando Henrique
 Cancelamentos de restos a pagar no exército brasileiro:
 um estudo dos determinantes e propostas para mitigar as
 perdas orçamentárias / Fernando Henrique Mauricio. --
 Brasília: Enap, 2025.
 158 f.: il.

 Dissertação (Mestrado – Programa de Mestrado
 Profissional em Governança e Desenvolvimento) -- Escola
 Nacional de Administração Pública, 2025.

 Orientação: Prof. Dr. Ciro Campos Christo Fernandes
 1. Orçamento público. 2. Forças armadas. 3. Gestão
 orçamentária. 4. Governança. I. Título. II. Fernandes, Ciro
 Campos Christo orient.

CDD 355.6228

Bibliotecária: Kelly Lemos da Silva – CRB1/1880

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, antes de tudo, à minha esposa Raquel e à nossa filha Giovanna. Foi o carinho de vocês, a paciência nas horas mais difíceis e o apoio de cada dia que me deram força para chegar até aqui. Muito obrigado por estarem sempre ao meu lado.

Aos meus pais, Fernando e Luciane, agradeço de coração. Vocês me ensinaram a importância do esforço e nunca deixaram de acreditar em mim. Mãe, suas orações fizeram toda a diferença quando o caminho pareceu mais pesado.

Dedico igualmente este trabalho a todos os militares e servidores civis dedicados à exigente missão da execução orçamentária no Exército Brasileiro. Meu sincero reconhecimento pelo trabalho que vocês realizam.

AGRADECIMENTOS

A conclusão desta dissertação não representa um esforço solitário, mas a convergência de apoios, incentivos e afetos que foram essenciais em cada etapa da jornada. É com profundo respeito e alegria que registro aqui minha gratidão.

Ao meu orientador, Dr. Ciro Campos Christo Fernandes, expresso meu mais sincero agradecimento. Sua orientação segura, seu rigor metodológico e, sobretudo, sua confiança em meu potencial foram o leme que guiou este trabalho de seu conceito inicial à sua forma final. Sua contribuição foi indispensável.

Agradeço ao Exército Brasileiro, instituição à qual tenho a honra de servir, pela oportunidade de me dedicar a este estudo e pela relevância que confere à capacitação de seus quadros. Esta pesquisa só foi possível pelo apoio institucional e pelo acesso a um ambiente de imenso aprendizado profissional. A todos os meus chefes e companheiros, com quem compartilho os desafios da gestão pública, meu reconhecimento pelas lições e pelo exemplo.

Ao corpo docente da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), meu muito obrigado por abrirem novos horizontes intelectuais e por instilarem o apreço pelo método científico como ferramenta de transformação da administração pública.

Nenhuma palavra, contudo, seria suficiente para traduzir a gratidão que sinto por minha família. À minha esposa, Raquel, e à minha filha, Giovanna, meu porto seguro, agradeço pelo amor, pela paciência infinita e pela compreensão nas inúmeras horas de ausência. Vocês são a razão e o propósito de todo o meu esforço.

Aos meus pais, Fernando e Luciane, pelo apoio incondicional desde o primeiro dia e por terem instilado em mim o valor do estudo e da dedicação.

Acima de tudo, agradeço a Deus, por me conceder a vida, a saúde e a perseverança necessárias para esta conquista. A Ele toda a honra e toda a glória!

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AO/PO	Ação Orçamentária / Plano Orçamentário
APG	Assessoria de Planejamento e Gestão
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CGCFEx	Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
C Mil A	Comando Militar de Área
COLOG	Comando Logístico
COTER	Comando de Operações Terrestres
DEC	Departamento de Engenharia e Construção
DECEEx	Departamento de Educação e Cultura do Exército
DCT	Departamento de Ciência e Tecnologia
DGP	Departamento-Geral do Pessoal
EB	Exército Brasileiro
EME	Estado-Maior do Exército
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
Fiocruz	Fundação Oswaldo Cruz
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
GND	Grupos de Natureza da Despesa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IEFEx	Instituto de Economia e Finanças do Exército
IMBEL	Indústria de Material Bélico do Brasil
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NE	Notas de Empenho
OD	Ordenador de Despesas
OM	Organizações Militares
PCA	Plano de Contratações Anual
PDM	Plano Detalhado de Material
PNCP	Portal Nacional de Contratações Públicas

PO	Plano Orçamentário
PT	Plano de Trabalho
PPA	Plano Plurianual
RAP	Restos a Pagar
RDC	Regime Diferenciado de Contratações
RGCE	Relatório de Gestão do Comando do Exército
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
SAG	Sistema de Acompanhamento da Gestão
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SICAF	Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores
SISCOFIS	Sistema de Controle Financeiro do Exército
SISFRON	Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras
SG ² Ex	Sistema de Governança e Gestão do Exército
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TED	Termo de Execução Descentralizada
TG	Tesouro Gerencial
UG	Unidades Gestoras
UO	Unidade Orçamentária
UF	Unidade da Federação

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo orçamentário	14
Figura 2 - Etapas da execução orçamentária	16
Figura 3 - Fluxo de bloqueio e cancelamento automático dos RAP.....	39
Figura 4 - Estrutura do sistema de governança e gestão do EB.....	49
Figura 5 - Percentual do valor total cancelado de RPNP por UF, no período 2023 - 2024....	69
Figura 6 - Percentual do valor cancelado / inscrito, por UF da UG, no período 2023 - 2024	69

Figura 7 - Percentual cancelado sobre o inscrito por atividade finalística e UF da UG, no período 2023 - 2024.....	80
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Origens das falhas com potencial de impacto na forma de cancelamentos de RAP	54
Quadro 2 – Falhas na governança com possível impacto sobre a gestão dos RAP.....	55
Quadro 3 - Descrição das categorias das OM.....	56
Quadro 4 - Categorização das justificativas de cancelamento de RAP agrupadas por origem da falha.....	59
Quadro 5 - Determinantes dos cancelamentos de RPNP e suas causas.....	105

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da dotação orçamentária destinada ao EB.....	28
Gráfico 2 - Distribuição dos cancelamentos de RAP por valor, no período 2023 - 2024	64
Gráfico 3 - RPNP cancelados por origem da falha, no período 2023 - 2024	84
Gráfico 4 – Ocorrência de saldo residual versus demais justificativas de cancelamento de RPNP, no período 2023 - 2024.....	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - RAP por Função de Governo, no período 2020 - 2024.....	18
Tabela 2 - RAP por GND, no período 2020 - 2024.....	20
Tabela 3 - Evolução dos RPNP no EB	26
Tabela 4 - Maiores valores de RPNP cancelados por AO do EB, no período 2015 – 2024....	28
Tabela 5 – Evolução dos créditos não empenhados ao final do exercício no EB	29
Tabela 6 - Panorama geral de empenhos inscritos e cancelados, no período 2023 - 2024.....	64
Tabela 7 - Estatísticas descritivas dos valores cancelados de RAP, no período 2023 - 2024	65
Tabela 8 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por natureza de despesa detalhada, no período 2023 - 2024.....	66
Tabela 9 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por CGCFEx , no período 2023 - 2024	67

Tabela 10 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por tipo de UG, no período 2023 - 2024	70
Tabela 11 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por UO, no período 2023 - 2024	71
Tabela 12 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por Resultado Primário, no período 2023 - 2024	72
Tabela 13 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por órgão do gestor de AO/PO, no período 2023 - 2024	73
Tabela 14 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por Natureza de Despesa, no período 2023 - 2024	75
Tabela 15 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por mês de emissão da NE, no período 2023 - 2024	76
Tabela 16 - Distribuição trimestral dos cancelamentos de empenhos ordinários classificados como insucessos ($\geq 50\%$ do valor inscrito), no período 2023 - 2024	77
Tabela 17- Valores inscritos e cancelados em RPNP por modalidade de NE, no período 2023 - 2024	79
Tabela 18 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por modalidade de licitação, no período 2023 - 2024	79
Tabela 19 - Métrica dos cancelamentos de RPNP com registros das justificativa pelos gestores, no período 2023 - 2024	81
Tabela 20 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por origem da falha, no período 2023 - 2024	82
Tabela 21 - Aplicação de sanção administrativa nos cancelamentos por falha do fornecedor (exercício 2024)	82
Tabela 22 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por justificativa do gestor, no período 2023 - 2024	85
Tabela 23 - Distribuição dos cancelamentos classificados como saldo residual, no período 2023 - 2024	87
Tabela 24 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Fatores esperados e supervenientes)	89
Tabela 25 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Fornecedores)	90
Tabela 26 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Gestão interna do EB)	91

Tabela 27- Distribuição dos cancelamentos de RPNP ocorridos no ano seguinte à emissão da NE, classificados como término de contrato/obra/PT/TED, no período 2023 - 2024 (% cancelado / inscrito).....	92
---	----

RESUMO

O cancelamento de Restos a Pagar Não Processados (RPNP) configura-se como fenômeno relevante na gestão fiscal do Exército Brasileiro (EB), com reflexos sobre a qualidade do gasto público. Esta pesquisa teve como objetivo identificar e analisar, por meio de métodos mistos sequenciais, os principais determinantes associados ao cancelamento de RPNP. O estudo triangulou dados orçamentários de 87.190 empenhos dos exercícios de 2023 e 2024 com as justificativas registradas por gestores e a percepção de especialistas dos 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx). Os achados sugerem que o fenômeno resulta de um ecossistema de fragilidades interdependentes, incluindo insuficiências nos controles internos, falhas de planejamento, desafios na responsabilização e fiscalização contratual, deficiências na gestão de riscos, aspectos culturais e limitações de capital humano. Evidenciou-se que tais determinantes atuam de maneira combinada, refletindo debilidades nos mecanismos de governança. O estudo apresenta um diagnóstico desses fatores e propõe um conjunto de propostas para mitigar os cancelamentos e promover maior qualidade e efetividade na gestão e aplicação dos recursos públicos.

PALAVRAS-CHAVE: Restos a Pagar; Execução Orçamentária; Governança Pública; Cancelamento de Despesas; Capacidades Estatais.

ABSTRACT

The cancellation of commitments carried forward to the subsequent fiscal year without liquidation constitutes a significant phenomenon in the fiscal management of the Brazilian Army, with repercussions for the quality of public expenditure. This study sought to identify and analyze, through a sequential mixed-methods design, the principal determinants associated with the cancellation of these unliquidated obligations. The investigation triangulated budgetary data for 87,190 commitments issued in fiscal years 2023 and 2024 with the justifications recorded by managers and the insights of specialists from the twelve Centers for Management, Accounting, and Finance of the Brazilian Army. The findings indicate that the phenomenon arises from an ecosystem of interdependent fragilities, encompassing weaknesses in internal controls, planning failures, challenges in contractual accountability and oversight, deficiencies in risk management, cultural factors, and constraints in human resources. Evidence shows that these determinants act in concert, revealing shortcomings in governance mechanisms. The study offers a diagnostic overview of these factors and advances proposals aimed at reducing cancellations and enhancing the quality and effectiveness of public resource management and allocation.

KEYWORDS: Unpaid Commitments; Budgetary Execution; Public Governance; Expenditure Cancellation; State Capacities.

Sumário

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
3 PROBLEMA	22
3.1 A PROBLEMÁTICA DOS RAP NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL ..	22
3.2 O CANCELAMENTO DE RAP E SUAS IMPLICAÇÕES PARA A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NO EB.....	25
3.3 RELEVÂNCIA CIENTÍFICA E LACUNAS LITERATURA.....	31
4 PERGUNTAS DE PESQUISA	32
5 OBJETIVO DE PESQUISA	33
6 REFERENCIAL ANALÍTICO	34
6.1 ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL.....	34
6.2 OS RAP COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA.....	38
6.3 DISFUNÇÕES E DESAFIOS NA GESTÃO DOS RAP	40
6.4 SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO	41
6.5 CENTROS DE GESTÃO, CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO	44
6.6 GOVERNANÇA PÚBLICA	45
6.7 FALHAS DE GOVERNANÇA E SEUS IMPACTOS NOS RAP	51
6.8 TIPOLOGIA DAS ORGANIZAÇÕES MILITARES	55
7 METODOLOGIA.....	56
8 RESULTADOS E ANÁLISE.....	63
8.1 CARACTERIZAÇÃO DOS CANCELAMENTOS E ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS.....	63
8.2 ACHADOS DA ANÁLISE E QUESTÕES SUSCITADAS	93
8.3 IDENTIFICAÇÃO DOS DETERMINANTES DOS CANCELAMENTOS	95
9. ANÁLISE SOB A ÓTICA DA GOVERNANÇA.....	107
10 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	109
11 PROPOSTAS PARA A MITIGAÇÃO DOS CANCELAMENTOS.....	110
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CGCFEX	117
APÊNDICE B – RESPOSTA DOS CGCFEX AO QUESTIONÁRIO	122

1 INTRODUÇÃO

A gestão dos recursos públicos e a eficiência da execução orçamentária constituem desafios perenes para a Administração Pública brasileira. Neste contexto, o instituto dos Restos a Pagar (RAP) emerge como um mecanismo de flexibilidade gerencial, mas também como uma fonte de complexidades e riscos. Particularmente, o cancelamento de Restos a Pagar Não Processados (RPNP), representa não apenas uma questão procedimental, mas um fenômeno com significativo impacto financeiro, podendo indicar falhas de planejamento e de controle que comprometem a efetiva aplicação dos recursos públicos.

No âmbito do Exército Brasileiro (EB), uma organização de alta complexidade e capilaridade, a magnitude dos cancelamentos de RPNP apresenta-se como um problema de pesquisa relevante. A anulação desses compromissos resulta na perda de dotações orçamentárias que poderiam ser direcionadas para o cumprimento de metas estratégicas, afetando a eficiência na alocação de recursos da Força. Compreender as causas deste fenômeno é, portanto, um passo importante para o aprimoramento da governança e da gestão orçamentária na instituição.

Embora a literatura nacional sobre RAP tenha avançado, com estudos que abordam seus impactos em diferentes setores, percebe-se uma lacuna no que tange a uma análise aprofundada dos determinantes dos cancelamentos, que combine dados quantitativos com a percepção qualitativa dos gestores em um contexto complexo como o da administração militar. É para preencher essa lacuna que a presente pesquisa se propõe.

Diante do exposto, este estudo foi norteado pela seguinte pergunta central de pesquisa: Quais são os principais determinantes para o cancelamento de RPNP na execução orçamentária do EB? Para respondê-la, foram estabelecidos três objetivos específicos: primeiramente, caracterizar o perfil e a magnitude dos cancelamentos por meio da análise de dados; em segundo lugar, validar e aprofundar os achados com base na percepção dos gestores dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx); e, por fim, analisar as propostas de mitigação sugeridas para formular recomendações de aprimoramento.

A relevância deste trabalho reside em sua dupla contribuição. Do ponto de vista prático e gerencial, oferece ao EB um diagnóstico detalhado e fundamentado em evidências, com um conjunto de propostas concretas para o fortalecimento da governança orçamentária. Do ponto de vista acadêmico, contribui para a literatura de Administração Pública ao apresentar um estudo de caso aprofundado sobre os determinantes dos cancelamentos de RPNP em uma organização de

grande porte e complexidade, desenvolvendo um modelo analítico que pode ser testado ou adaptado em outros contextos.

Para o alcance dos objetivos propostos, a dissertação foi organizada em uma sequência de onze capítulos. Após esta seção introdutória, os capítulos de 2 a 7 estabelecem os alicerces do estudo. Os capítulos 2 a 5 dedicam-se à delimitação do objeto, com a contextualização do tema, a formulação do problema e a definição dos objetivos da pesquisa. Em seguida, o capítulo 6 apresenta o referencial teórico-analítico que sustenta a investigação, enquanto o capítulo 7 detalha o percurso e os procedimentos metodológicos adotados.

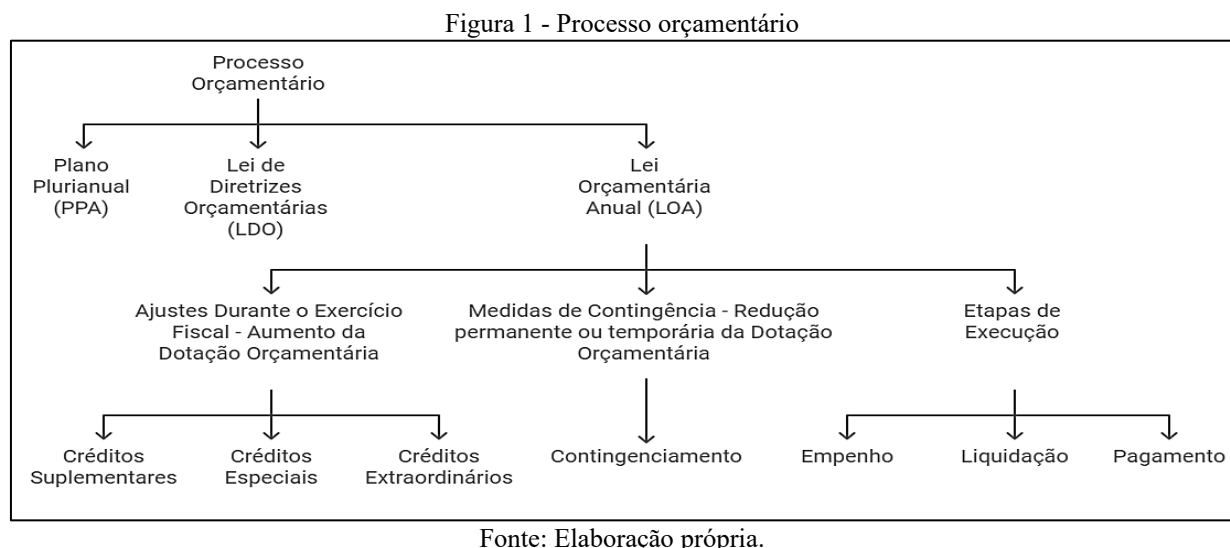
O cerne da investigação desdobra-se a partir do capítulo 8, que inaugura a análise empírica com a apresentação e validação dos fatores determinantes para o cancelamento de RPNP identificados na pesquisa. Uma vez estabelecidos esses fatores, o capítulo 9 aprofunda o debate, discutindo as implicações de tais achados para as práticas de execução orçamentária. O capítulo 10 sintetiza as conclusões do estudo, ponderando sobre suas limitações e apontando direções para pesquisas futuras. Por fim, o capítulo 11 consolida a dimensão prática da pesquisa, ao detalhar um conjunto de propostas para o aprimoramento da execução orçamentária no EB.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

A jornada dos recursos públicos, desde sua concepção como parte do planejamento estatal até sua efetiva aplicação em benefício da sociedade, é um percurso complexo e vital para a administração pública brasileira. Este caminho tem seu ponto de partida no arcabouço legal definido pela Constituição Federal de 1988, que institui o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como os instrumentos centrais do sistema de planejamento e orçamento (BRASIL, 1988, art. 165).

Cada um desses instrumentos desempenha um papel singular: o PPA oferece a visão estratégica de médio prazo; a LDO estabelece as metas e prioridades para o ano vindouro, servindo de ponte para a LOA, que, por fim, materializa o orçamento ao estimar as receitas e autorizar as despesas do exercício. Uma vez que a LOA é aprovada e os créditos orçamentários são disponibilizados aos diversos órgãos da administração, como o EB, inaugura-se a fase crucial da execução orçamentária, que constitui o objeto central da presente investigação.

A Figura 1 apresenta uma representação esquemática das diversas fases que compõem o ciclo orçamentário no Brasil.



Ao mergulhar na dinâmica da aplicação dos recursos públicos, é essencial distinguir os papéis da governança e da gestão da execução orçamentária, conceitos interligados, mas com especificidades próprias. No âmbito federal, a governança pública compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, visando a efetiva condução de políticas e serviços à sociedade (Brasil, 2017; Tribunal de Contas da União, 2020).

No contexto deste estudo, a governança da execução orçamentária no EB é exercida a partir do momento em que os créditos orçamentários são alocados à Força. Ela se manifesta por meio do nível estratégico que estabelece as diretrizes superiores, as prioridades e os mecanismos de supervisão para a aplicação dos recursos (Exército Brasileiro, 2020). A intenção do comandante, expressa na Diretriz Especial de Economia e Finanças 2025-2026, reforça a busca pela qualidade das despesas e por um ciclo virtuoso de planejamento e execução orçamentária (Exército Brasileiro, 2025a).

Os Órgãos de Direção, como a Secretaria de Economia e Finanças (SEF), que tem por missão planejar, normatizar, orientar e controlar as atividades de administração financeira e contabilidade no EB (Exército Brasileiro, 2025b; Guimarães, 2022), e demais estruturas do nível operacional (Comando do Exército, 2025a), atuam em uma importante zona de interseção. Eles traduzem as diretrizes estratégicas em planos operacionais, exercem governança setorial, e realizam atos de gestão, buscando inclusive o aprimoramento da gestão dos RAP.

A gestão da execução orçamentária, por sua vez, embora permeie o nível operacional, concretiza-se de forma mais granular no nível tático, onde se localizam as Unidades Gestoras (UG) (Comando do Exército, 2025a). É nessas UG que os estágios da despesa, empenho, liquidação e pagamento, são executados, em estrita observância à Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964, arts. 58-64).

Portanto, a efetividade na aplicação dos recursos no EB depende da sintonia fina entre a governança exercida nos níveis estratégico e operacional e a gestão desempenhada nos níveis operacional e tático. Fragilidades nessa complexa interação podem impactar a performance e contribuir para a ocorrência de cancelamentos de RAP, objeto central desta investigação.

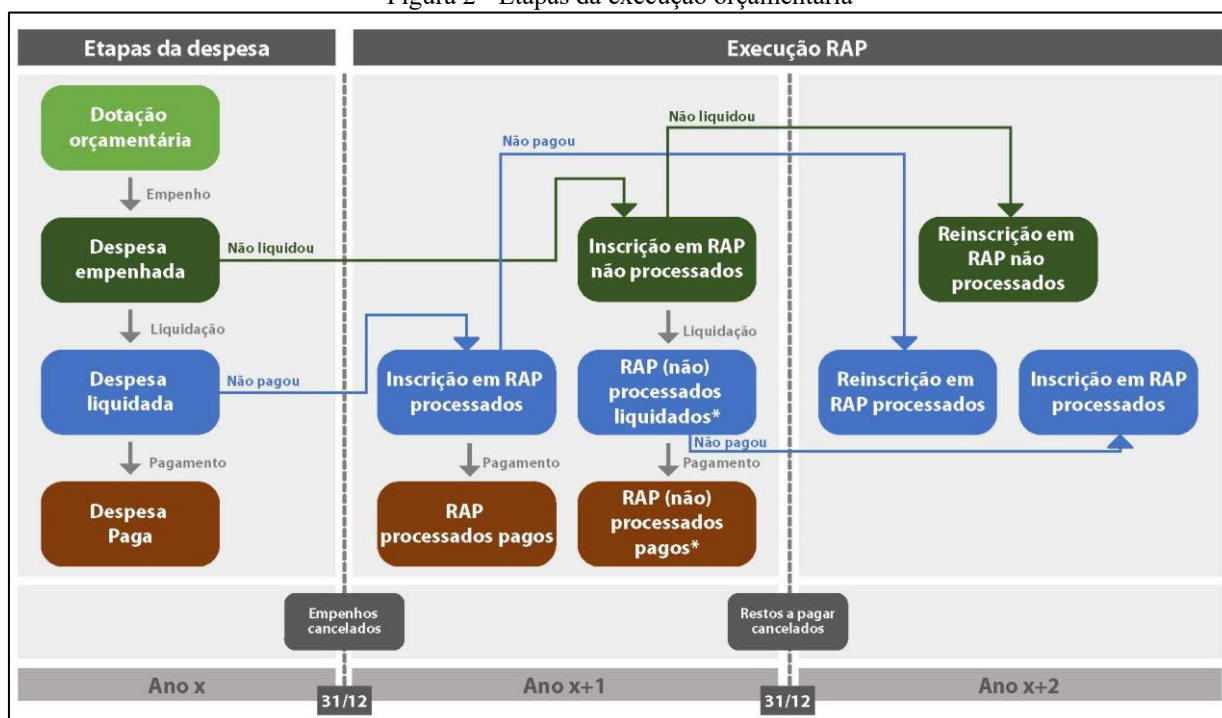
A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro, define em seu artigo 36 as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro como RAP (Brasil, 1964). Esse instrumento orçamentário permite a transferência de obrigações assumidas em um exercício para pagamento no exercício financeiro seguinte.

Os RAP existem para assegurar a continuidade administrativa e viabilizar a execução de despesas cujo ciclo de realização, como obras ou aquisição de bens complexos, frequentemente ultrapassa o período de um ano fiscal. Eles representam um mecanismo de ajuste entre a anualidade orçamentária e a plurianualidade de certas ações.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os RAP classificam-se em duas categorias principais. São elas: Restos a Pagar Processados (RPP) e RPNP (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

Os RPP referem-se a despesas que já cumpriram o estágio de liquidação, ou seja, o fornecedor entregou o bem ou prestou o serviço e o direito ao recebimento foi verificado, restando apenas o pagamento. Já os RPNP são aqueles cujo empenho foi realizado, mas a liquidação ainda está pendente no encerramento do exercício (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). O fluxo da execução da despesa, com a indicação do momento em que essas categorias de Restos a Pagar são constituídas, é visualizado na Figura 2.

Figura 2 - Etapas da execução orçamentária



Fonte: Tesouro Transparente. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2024/114>.

Essa distinção é crucial para a análise, pois os RPNP, por não terem a entrega do objeto ou serviço confirmados, geralmente envolvem maior complexidade gerencial e um risco mais elevado de não execução e eventual cancelamento.

Sob a ótica da governança da execução orçamentária, o volume e a composição dos RAP podem sinalizar aspectos da qualidade do planejamento das contratações e da efetividade dos controles. As normas que regem sua inscrição e acompanhamento são instrumentos de governança para a gestão fiscal responsável (Andrade; Cavalcante, 2022).

Do ponto de vista da gestão da execução orçamentária, os RAP são uma ferramenta operacional para as UG. Contudo, demandam um acompanhamento rigoroso para evitar a acumulação indevida, a prescrição de direitos ou dificuldades na posterior liquidação (Carvalho, 2019).

Para dimensionar a relevância dos RAP no contexto nacional, é instrutivo observar sua distribuição na Administração Pública Federal. Os dados consolidados, como os provenientes do Tesouro Gerencial (TG), revelam a magnitude dessas obrigações quando analisadas por áreas de atuação governamental.

A despesa pública no Brasil é classificada, entre outros critérios, por Função. A classificação funcional agrupa as despesas segundo a área de atuação em que o gasto governamental será realizado, como por exemplo, saúde, educação ou defesa nacional, independentemente do órgão responsável pela sua execução (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

Outro conceito fundamental para essa análise é o de dotação orçamentária. Trata-se do montante de recursos consignado na LOA, ou em seus créditos adicionais, para atender a uma finalidade específica. Para os fins deste trabalho, ao se referir à dotação, considerar-se-á sempre a dotação atualizada, que reflete o valor inicial acrescido das alterações ocorridas durante o exercício.

A Tabela 1 consolida os dados referentes à execução orçamentária e à formação de RAP na Administração Pública Federal, considerando o período de 2020 a 2024. Os valores totais apresentados revelam a expressiva dimensão dos recursos públicos gerenciados e a relevância dos RAP nesse contexto.

Observa-se um volume total de dotação orçamentária atualizada que ultrapassa R\$ 24 trilhões para o conjunto das Funções de Governo consideradas no período. Deste montante expressivo, mais de R\$ 1,18 trilhão foi inscrito em RAP, indicando que uma parcela significativa das despesas autorizadas não tem sua execução financeira concluída dentro do respectivo exercício fiscal.

No que se refere aos cancelamentos, a tabela demonstra que um total superior a R\$ 112 bilhões em RAP foi efetivamente cancelado durante o período em análise. Este valor representa recursos que, apesar de terem sido inicialmente comprometidos por meio de empenho, não resultaram em pagamentos, sinalizando perdas orçamentárias e possíveis impactos no alcance de metas governamentais.

A magnitude desses números globais, tanto dos RAP inscritos quanto dos cancelados em âmbito federal, reforça a importância de se aprofundar o estudo sobre a dinâmica dos RAP. A compreensão dos fatores que influenciam sua inscrição e, particularmente, seu posterior cancelamento, é fundamental para o aprimoramento contínuo da governança e da gestão orçamentária no setor público brasileiro.

Tabela 1 - RAP por Função de Governo, no período 2020 - 2024

Função de Governo	Dotação (R\$ milhões)	RAP inscritos (R\$ milhões)	% RAP inscritos / dotação	RAP cancelados (R\$ milhões)	% RAP cancelados / dotação
Previdência social	4.505.312,3	261.362,2	5,8	3.784,2	0,1
Encargos especiais	14.688.895,4	220.397,0	1,5	32.313,7	0,2
Educação	677.569,8	130.996,2	19,3	19.426,6	2,9
Saúde	939.294,8	127.768,7	13,6	9.932,9	1,1
Urbanismo	42.825,0	90.476,5	211,3	5.208,5	12,2
Agricultura	149.616,6	65.402,9	43,7	8.549,0	5,7
Defesa nacional	441.499,8	62.143,7	14,1	1.503,1	0,3
Assistência social	1.390.125,8	43.517,3	3,1	11.265,9	0,8
Transporte	105.860,6	30.644,5	28,9	2.567,5	2,4
Demais funções	1.225.476,3	152.429,4	12,4	17.613,2	1,4
Total	24.166.476,5	1.185.138,3	-	112.164,5	-

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

O cancelamento de RAP transcende a natureza de um mero ajuste contábil ao final de um ciclo de vigência. Este evento representa, em essência, a não concretização de uma despesa previamente planejada e autorizada, acarretando consequências que se estendem para além da dimensão puramente financeira.

As implicações do cancelamento de RAP são diversas e podem incluir a perda de recursos que poderiam ser alocados em outras prioridades, o retrabalho administrativo e a frustração de expectativas quanto à entrega de bens e serviços à sociedade. Adicionalmente, volumes expressivos de cancelamentos podem afetar a credibilidade do planejamento orçamentário (Ávila, 2023).

Sob a perspectiva da governança da execução orçamentária, o cancelamento de RAP pode ser um sintoma de fragilidades. Deficiências no planejamento estratégico que resultam na inscrição de despesas com risco de não execução, ou falhas nos mecanismos de supervisão e acompanhamento dos empenhos inscritos, podem contribuir para a materialização desses cancelamentos.

Do ponto de vista da gestão da execução orçamentária, os cancelamentos podem originar-se de percalços na fase operacional. Dificuldades na condução de processos licitatórios, problemas na gestão de contratos, ou entraves administrativos e legais que impedem a tempestiva

liquidação da despesa pelas unidades gestoras são fatores que frequentemente levam à anulação dos empenhos (Carvalho, 2019).

É particularmente relevante observar a distinção entre as categorias de RAP quanto ao risco de cancelamento. Os RPNP, por representarem compromissos para os quais o bem ou serviço ainda não foi entregue ou formalmente atestado, carregam uma incerteza inerente à sua efetiva conclusão. Diversos estudos e análises indicam os RPNP como sendo mais suscetíveis ao cancelamento (Nonaka, 2019; Feitosa, 2021).

Em contrapartida, os RPP, por já terem o direito do credor reconhecido através da liquidação da despesa, apresentam um risco de anulação substancialmente menor. Os cancelamentos de RPP geralmente ocorrem devido a circunstâncias excepcionais, tais como a desistência oficial por parte do credor, decisões judiciais, ou a descoberta tardia de irregularidades que impeçam o pagamento.

Devido ao maior risco de cancelamento, os RPNP configuram como um ponto crítico na gestão orçamentária e financeira. A compreensão aprofundada dos fatores que levam ao cancelamento de RPNP é, portanto, especialmente pertinente para o aprimoramento da execução das despesas públicas.

A discussão precedente elucidou a complexidade dos RAP e como seus cancelamentos, especialmente dos RPNP, podem sinalizar desafios significativos para a governança e a gestão da execução orçamentária no âmbito da Administração Pública Federal.

A governança da execução orçamentária no Exército, conforme delineado anteriormente, envolve múltiplos níveis e atores, desde o planejamento estratégico até a execução pelas UG. A instituição, ciente da necessidade de otimizar a aplicação dos recursos públicos, busca continuamente o aprimoramento de seus processos, como refletido nas diretrizes do Comando do Exército e da SEF (Exército Brasileiro, 2025a; Exército Brasileiro, 2025b). Mesmo nesse contexto, o desafio da gestão dos RAP e a ocorrência de cancelamentos persistem.

Dado o maior risco e a complexidade inerente aos RPNP, já discutidos anteriormente, esta investigação aprofundará a análise sobre esta modalidade de restos a pagar.

No contexto da execução orçamentária, é relevante considerar o mecanismo de descentralização de créditos, usualmente denominado destaque. Este instrumento permite a movimentação de dotações entre diferentes órgãos, podendo ocorrer em duas direções principais em relação ao Exército, cada uma com implicações distintas sobre eventuais cancelamentos de RAP.

Primeiramente, o EB pode conceder destaque de seus créditos orçamentários, ou seja, transferir recursos de suas UO para execução por outros órgãos ou entidades não pertencentes à sua estrutura administrativa. Nessas situações, a responsabilidade pela gestão da execução financeira, pela inscrição em RAP e por um eventual cancelamento é integralmente transferida à instituição que recebe o destaque. Assim, os cancelamentos daí decorrentes não são geridos pelas UG do Exército e não refletem as práticas internas da Força.

Inversamente, o Exército pode ser o recebedor de créditos orçamentários em destaque, provenientes de outros órgãos da administração pública, para serem aplicados por suas UG. Embora a execução orçamentária ocorra no âmbito da Força, os créditos pertencem originariamente à dotação de outra instituição. Consequentemente, o impacto orçamentário de um cancelamento de RAP nesses casos ocorre no órgão concedente.

Portanto, para assegurar que o foco da investigação recaia sobre a governança e a gestão dos recursos orçamentários sob responsabilidade primária e direta do Exército Brasileiro, e cujos cancelamentos de RAP impactam efetivamente seus próprios limites, este estudo adota uma delimitação específica. A pesquisa abrangerá exclusivamente os créditos alocados às UO Comando do Exército e Fundo do Exército que são executados por UG vinculadas diretamente ao Comando do Exército, excluindo-se as operações de destaque, sejam elas concedidas ou recebidas.

Para identificar as áreas de despesa mais sensíveis ao cancelamento de RPNP dentro das UO selecionadas e no período definido, é instrutivo observar a distribuição desses eventos por Grupo de Natureza de Despesa (GND). O GND é um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, sendo uma classificação utilizada para a elaboração e execução do orçamento (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). A Tabela 2, a seguir, oferece um panorama dos cancelamentos de RPNP ocorridos no Exército Brasileiro, por GND.

Tabela 2 - RAP por GND, no período 2020 - 2024

GND	Dotação (R\$ milhões)	RPNP inscritos (R\$ milhões)	% RPNP inscritos / dotação	RPNP cancelados (R\$ milhões)	% RPNP cancelados / dotação
4 - Investimentos	9.232,3	6.148,9	66,6	173,8	1,9
3 - Outras despesas correntes	31.792,6	7.625,9	24,0	221,9	0,7
1 - Pessoal e encargos sociais	230.131,8	5,7	0,0	0,2	0,0
Total	271.156,7	13.780,4	-	395,9	-

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

A Tabela 2 detalha a participação dos GND nos RPNP do EB, considerando o período de 2020 a 2024. A coluna "RPNP inscritos" engloba tanto as despesas empenhadas e não liquidadas ao final de cada exercício de referência, quanto aquelas que, já sendo RPNP, foram reinscritas de exercícios anteriores, mantendo sua condição de pendência de liquidação.

O GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais) apresenta uma dinâmica distinta dos demais. Embora represente a maior parcela da dotação orçamentária total, sua participação na inscrição e cancelamento de RPNP é residual. Essa característica decorre da rígida vinculação legal que orienta os gastos com pessoal e encargos sociais.

Tais despesas são, em grande medida, executadas por força de legislação específica, que define seus montantes e as condições para sua realização (Brasil, 2000). Adicionalmente, o princípio da especialidade orçamentária, consagrado na legislação (Brasil, 1964; Brasil, 1988), restringe severamente a transposição ou o remanejamento de recursos alocados a este GND para outras finalidades. Isso confere ao gestor pouca ou nenhuma margem discricionária para manobras desses recursos.

Em contraste, o GND 3 (Outras Despesas Correntes), que abrange gastos essenciais à manutenção das atividades administrativas e operacionais, como material de consumo e serviços de terceiros, demonstra um volume considerável de RPNP inscritos. Este grupo também detém uma parcela expressiva dos cancelamentos de RPNP no período analisado.

O GND 4 (Investimentos), por sua vez, engloba despesas de capital como obras e aquisição de equipamentos permanentes. A Tabela 2 indica que uma fração significativa da dotação para investimentos transita como RPNP, e este grupo também figura com destaque nos valores de RPNP cancelados no Exército.

Diante do exposto, e considerando a natureza e o comportamento distinto das despesas do GND 1, este estudo concentrará sua análise aprofundada sobre os cancelamentos de RPNP ocorridos nos GND 3 e 4. A escolha por estes dois grupos justifica-se pela materialidade dos valores cancelados e pela maior complexidade e discricionariedade usualmente envolvidas na gestão dessas despesas, tornando-os mais propensos aos fatores que levam ao cancelamento. O GND 1 será, portanto, excluído do foco desta análise dos determinantes de cancelamento.

Assim, a partir da explanação do ciclo orçamentário, da conceituação dos RAP, notadamente os não processados, e da apresentação da magnitude dos valores envolvidos, tanto em âmbito federal quanto no contexto específico do Exército Brasileiro, percebe-se um cenário que sugere desafios relevantes na gestão desses instrumentos financeiros. Este panorama reforça

a pertinência de uma investigação aprofundada sobre as causas e implicações dos cancelamentos, particularmente dos RPNP, e como estes se relacionam com a governança da execução orçamentária, aspectos centrais que serão discutidos subsequentemente.

3 PROBLEMA

O presente capítulo dedica-se à delimitação e à fundamentação do problema de pesquisa que ancora este estudo. Partindo da contextualização do sistema orçamentário e do instituto dos RAP, apresentada no capítulo anterior, esta seção avançará na análise crítica das disfuncionalidades associadas aos RAP na Administração Pública Federal. Em seguida, o foco recairá sobre as implicações específicas do fenômeno do cancelamento de RAP para a gestão e a governança orçamentária no âmbito do Exército Brasileiro, dimensionando sua relevância.

Por fim, será discutida a importância científica desta investigação, com destaque para as lacunas na literatura que este trabalho busca preencher, estabelecendo, assim, a justificativa e o percurso lógico que conduz à formulação da questão central da pesquisa. O objetivo é demonstrar que a compreensão aprofundada dos determinantes dos cancelamentos é condição essencial para o desenvolvimento de estratégias que visem ao aprimoramento da governança e da gestão dos recursos públicos.

3.1 A PROBLEMÁTICA DOS RAP NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

O instituto dos RAP, conforme estabelecido pelo artigo 36 da Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), é uma peça fundamental no complexo mecanismo do ciclo orçamentário brasileiro. Sua principal finalidade é conferir a necessária flexibilidade ao princípio da anualidade, permitindo que despesas que foram devidamente empenhadas em um exercício financeiro possam ter sua execução financeira postergada para exercícios subsequentes. Essa característica é de vital importância para a viabilização de projetos de investimento e para a execução de contratos de longo prazo, cuja natureza e cronogramas frequentemente se estendem para além do período fiscal de um ano, assegurando a continuidade administrativa e a conclusão de empreendimentos estratégicos (Giacomoni, 2022).

Apesar de sua importância instrumental e do claro amparo legal, a utilização dos RAP tem sido consistentemente associada a uma série de desafios que impactam diretamente a gestão e a governança fiscal na Administração Pública Federal. Estudos acadêmicos e análises

aprofundadas realizadas por órgãos de controle convergem na identificação de distorções significativas que podem advir de um volume excessivo ou de uma gestão inadequada dos RAP.

Uma das disfuncionalidades mais citadas e debatidas é a potencial formação de um "orçamento paralelo". Essa situação ocorre quando o montante de obrigações financeiras transferidas de exercícios anteriores assume uma proporção tal que passa a competir diretamente com as novas programações e prioridades estabelecidas para o orçamento vigente.

Carvalho (2019), ao analisar o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), destaca como a má gestão dos RAP resultou em um acúmulo que impactou a continuidade de programas e distorceu a execução orçamentária. De forma similar, Nonaka (2019) evidencia que os RPNP, ao se acumularem, podem funcionar como um mecanismo orçamentário informal, afetando a eficiência da gestão pública. Essa dinâmica tem o potencial de comprometer a eficiência alocativa, uma vez que fundos que poderiam ser direcionados a necessidades atuais e emergentes acabam imobilizados por pendências de exercícios anteriores, muitas vezes sem uma reavaliação crítica de sua prioridade ou viabilidade.

Andrade e Cavalcante (2022), ao investigarem o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), corroboram essa percepção, alertando que a reincidência de RAP sem liquidação ou cancelamento afeta a transparência das finanças e compromete a credibilidade da gestão fiscal.

A gestão inadequada dos RAP pode, ademais, ser um sintoma de falhas mais amplas e estruturais no planejamento e na execução das despesas públicas. A inscrição de despesas em RAP sem uma perspectiva clara de sua efetiva execução, ou como um artifício para contornar restrições orçamentárias do exercício corrente, frequentemente leva ao acúmulo de compromissos financeiros que, posteriormente, não se concretizam.

Ávila (2023), analisando a Universidade Federal do Oeste do Pará, levanta a questão crucial sobre se os RAP seriam causa ou efeito de ineficiências orçamentárias, concluindo que falhas no acompanhamento e na gestão de contratos são causas diretas para o acúmulo, especialmente de RPNP. No setor da saúde, Campos (2021) aponta que, na Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), a formação de RAP é muitas vezes decorrente de falhas na coordenação e na execução de projetos, onde a falta de monitoramento e o descumprimento de prazos contratuais geram acúmulos significativos. Tais práticas resultam na imobilização desnecessária de recursos e podem indicar deficiências na governança dos processos de aquisição, contratação e acompanhamento.

Diante desse quadro, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem, de forma consistente, enfatizado a imperiosa necessidade de um controle mais rigoroso sobre todo o ciclo de vida dos RAP, desde sua inscrição até seu efetivo pagamento ou cancelamento. O objetivo, como se depreende de suas deliberações e referenciais de boa governança (Tribunal de Contas da União, 2020), é assegurar que o instituto dos RAP seja utilizado estritamente dentro de sua finalidade legal, a de viabilizar a execução de despesas que legitimamente transcendem o exercício, e não como um mecanismo para encobrir deficiências de planejamento, postergar decisões alocativas ou contornar os princípios orçamentários. A busca pela qualidade do gasto e pela responsabilidade na gestão fiscal perpassa necessariamente um manejo criterioso dos RAP.

Neste complexo cenário, o ato de cancelamento de RAP, especialmente dos RPNP, não pode ser interpretado como um mero ajuste contábil ou uma simples devolução de saldo. Pelo contrário, ele frequentemente representa um indicativo de ineficiência administrativa e constitui um ponto crítico na governança da execução orçamentária. Nonaka (2019), em seu estudo focado na Universidade Federal de Mato Grosso, sugere que o volume de RPNP cancelados pode, de fato, funcionar como um termômetro da qualidade e da eficiência da gestão orçamentária, refletindo problemas maiores como falhas no planejamento e na execução dos contratos.

A criticidade do cancelamento de RAP é amplificada pelo fato de que os recursos financeiros correspondentes, uma vez cancelados, não retornam à disponibilidade orçamentária da UG para reaplicação em outras necessidades (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Essa perda de recursos impacta diretamente a capacidade estatal de entregar os bens e serviços que foram originalmente planejados e para os quais houve autorização legislativa, afetando, em última instância, a efetividade das políticas públicas.

Silva (2022) oferece uma visão que, embora reconheça o potencial dos RAP quando bem geridos, alerta para o sério obstáculo que representam quando há falhas em seu controle. Assim, a problemática sistêmica dos RAP, e de forma particular a de seus cancelamentos, transcende a esfera puramente técnica da contabilidade pública. Ela se insere no núcleo dos desafios contemporâneos para a construção de uma governança fiscal responsável, transparente e uma gestão pública que seja efetivamente orientada para a consecução de resultados em benefício da sociedade.

3.2 O CANCELAMENTO DE RAP E SUAS IMPLICAÇÕES PARA A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NO EB

A discussão precedente estabeleceu que a gestão dos RAP na Administração Pública Federal, embora fundamental para a flexibilização orçamentária, é permeada por desafios que podem comprometer a eficiência e a governança fiscal. O cancelamento de RAP, particularmente dos RPNP, emerge nesse contexto não como um simples ajuste contábil, mas como um evento crítico, frequentemente indicativo de interrupções ou falhas no ciclo da despesa pública e resultando em perdas orçamentárias efetivas. Esta seção volta seu foco para a manifestação e as implicações desse fenômeno no âmbito específico do Exército Brasileiro.

A natureza da perda orçamentária decorrente do cancelamento de RAP é um ponto crítico para a gestão, com implicações distintas quando comparada à anulação de empenhos dentro do próprio exercício financeiro. Quando um empenho é cancelado durante o mesmo exercício de sua emissão, o respectivo crédito orçamentário retorna à condição de dotação disponível (Brasil, 1986, art. 28). Isso permite que a UG ou o órgão setorial responsável pela gestão dos créditos possa remanejar esses recursos, utilizando-os para novos empenhos em outras despesas prioritárias ou necessidades emergenciais ainda dentro daquele ano fiscal, otimizando a aplicação do orçamento disponível.

Em contraste, o cancelamento de um RAP desencadeia, a perda definitiva da respectiva de recursos orçamentários para a UG e para o órgão. Uma vez que ocorre o cancelamento do RAP, o saldo correspondente não é reintegrado à dotação orçamentária da unidade para novas utilizações (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Esta característica impõe um impacto duplo e severo à gestão financeira: primeiramente, o recurso originalmente empenhado no exercício anterior é perdido; secundariamente, se a necessidade daquele bem ou serviço persistir, a UG se vê compelida a alocar recursos do seu orçamento corrente para atender à demanda.

Essa realocação interna no orçamento vigente, ou a eventual necessidade de pleitear créditos adicionais, representa um ônus considerável. Ela não apenas compromete a capacidade de financiamento de novas ações e projetos planejados para o exercício atual, como também pode desviar recursos de outras áreas igualmente prioritárias. Tal dinâmica introduz um elemento de rigidez e imprevisibilidade na execução orçamentária, dificultando a continuidade de políticas públicas e, em última instância, podendo levar à não realização da despesa originalmente concebida ou ao sacrifício de outras iniciativas correntes.

No contexto do Exército Brasileiro, a materialidade dos cancelamentos de RAP, especialmente RPNP, justifica uma análise aprofundada. Dados consolidados dos últimos exercícios financeiros revelam volumes expressivos de recursos que, embora empenhados e inscritos em RPNP, não se converteram em bens ou serviços entregues à Força, sendo subsequentemente cancelados. Para dimensionar este cenário, a Tabela 3 apresenta a evolução da dotação, dos RPNP inscritos e dos RPNP cancelados no EB (a preço de 2024, deflacionados pelo IPCA).

Tabela 3 - Evolução dos RPNP no EB

Ano	Dotação (R\$ milhões)	RPNP inscritos (R\$ milhões)	% inscritos / dotação	RPNP cancelados (R\$ milhões)	% cancelados / dotação
2015	10.669,1	3.326,9	31,2	76,6	0,7
2016	9.083,9	2.673,6	29,4	127,3	1,4
2017	10.240,3	2.676,3	26,1	115,7	1,1
2018	10.048,4	3.120,0	31,0	124,4	1,2
2019	10.158,6	2.928,1	28,8	238,0	2,3
2020	9.697,1	3.074,6	31,7	83,3	0,9
2021	9.126,0	2.830,2	31,0	79,4	0,9
2022	9.392,2	2.660,7	28,3	148,6	1,6
2023	8.875,3	3.170,3	35,7	85,0	1,0
2024	8.761,2	3.547,4	40,5	47,1	0,5
Tota l	96.052,1	30.008,1	31,2	1.125,4	1,2

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

A análise da Tabela 3 demonstra que, ao longo do período de 2015 a 2024, o Exército Brasileiro inscreveu um volume considerável de sua dotação em RPNP, atingindo uma média de 31,2% da dotação anual. Embora a inscrição seja um procedimento previsto, o volume de RPNP cancelados, totalizando mais de R\$ 1,1 bilhão no período, evidencia um desafio contínuo para a gestão orçamentária da Força.

À primeira vista, o percentual médio de RPNP cancelados em relação à dotação total do Exército, situado em 1,2% ao longo da década analisada, poderia ser interpretado como uma fração marginal do orçamento global da instituição. Contudo, essa perspectiva muda drasticamente quando se confronta o valor absoluto dessas perdas com a realidade da Força Terrestre.

O Exército Brasileiro é uma instituição de vasta capilaridade, composta por 390 UG. Estas UG são responsáveis pela administração dos recursos financeiros destinados a 662 Organizações Militares (OM) distribuídas por todo o território nacional. É crucial compreender que as OM representam as diversas entidades que constituem o Exército, como batalhões, hospitais militares, estabelecimentos de ensino, entre outros. Nem todas essas OM possuem autonomia

administrativa para gerir diretamente seus próprios orçamentos, muitas estão administrativamente vinculadas a uma UG que detém essa prerrogativa, centralizando os processos de aquisição de bens, contratação de serviços e respectivos pagamentos.

Para dimensionar o impacto desses cancelamentos na ponta da linha, uma análise baseada em dados do SAG, referente aos dispêndios nos grupos de natureza de despesa 3 e 4 para as UG de perfil estritamente operacional (como as tradicionais unidades de combate: infantaria, cavalaria, artilharia), após a devida remoção de valores atípicos, revelou um custo médio anual para o funcionamento dessas unidades em aproximadamente R\$ 4,84 milhões.

Tomando como exemplo o ano de 2023, no qual o EB registrou R\$ 85 milhões em RPNP cancelados (Tabela 3), essa cifra, por si só, equivaleria ao custeio integral das despesas correntes e de investimento de cerca de 17 unidades operacionais por um ano inteiro. Esta estimativa, embora uma aproximação para fins ilustrativos, lança luz sobre a magnitude do impacto potencial que os cancelamentos podem exercer sobre a capacidade operacional e a manutenção das atividades finalísticas da Força.

Assim, um valor absoluto como os R\$ 1,125 bilhão em RPNP cancelados ao longo de uma década (Tabela 3), quando pulverizado entre as inúmeras demandas dessas centenas de UG e OM, representa um montante expressivo.

As implicações decorrentes desses cancelamentos de RPNP são diversas e podem impactar diretamente a capacidade da instituição de cumprir suas finalidades precípuas. Em primeiro lugar, os valores cancelados representam uma perda direta de potencial de investimento e de recursos de custeio. Dotações orçamentárias que foram cuidadosamente planejadas e para as quais houve o devido processo de empenho não se materializam em entregas efetivas de bens ou serviços à Força Terrestre.

Adicionalmente, a análise dos cancelamentos de RPNP por Ação Orçamentária (AO) sugere que o fenômeno incide sobre distintas áreas de atuação do EB. Esse nível de análise é fundamental para compreender a destinação específica dos recursos.

Em termos técnicos, a AO detalha a finalidade de um crédito, traduzindo objetivos de políticas públicas em produtos e serviços mensuráveis (Secretaria de Orçamento Federal, 2024). Analisar os cancelamentos sob esta ótica, portanto, revela mais do que uma perda financeira.

Assim, os dados da Tabela 4, que destacam as dez AO com maiores montantes cancelados no período de 2015 a 2024 (a preço de 2024, deflacionados pelo IPCA), indicam quais

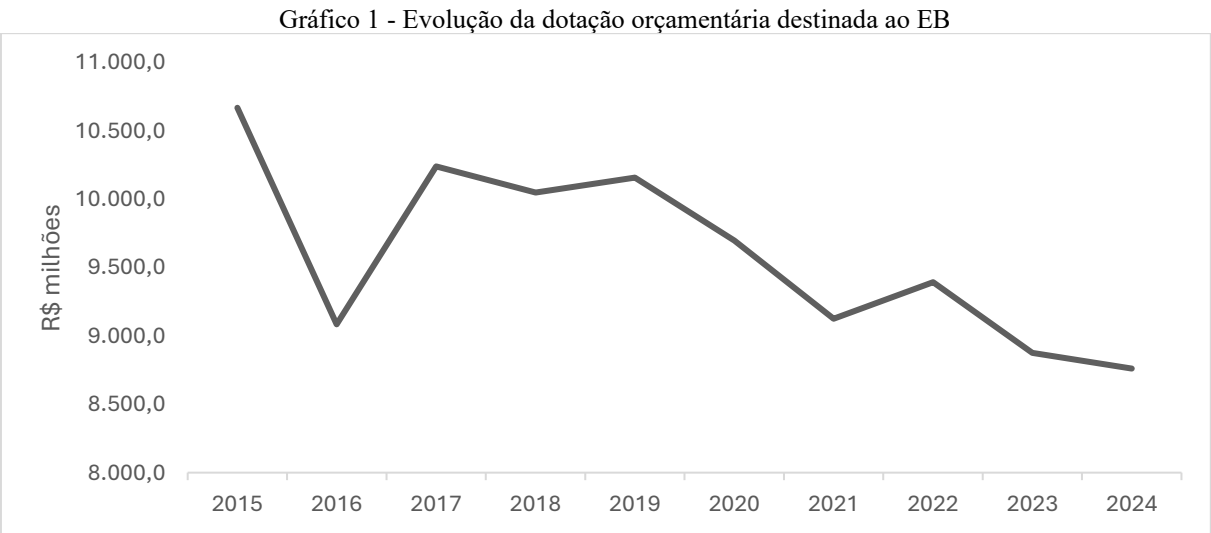
capacidades e projetos estratégicos podem ter sido comprometidos, oferecendo uma visão granular dos efeitos da gestão de RPNP.

Tabela 4 - Maiores valores de RPNP cancelados por AO do EB, no período 2015 – 2024

Ação Orçamentária	Cancelado (R\$ milhões)
2865 - Suprimento de fardamento	134,3
4450 - Aprestamento do EB	78,7
2004 - Assistência médica e odontológica	76,6
20XK - Logística militar terrestre	71,9
156M - Modernização estratégica e operacional	67,5
2000 - Administração da unidade	63,9
14T5 - Implantação do SISFRON	56,2
212B - Benefícios obrigatórios servidores	38,0
20PY - Adequação de Organizações Militares	36,1
Total	623,3

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

A relevância das perdas de RPNP agrava-se quando contrastada com o ambiente fiscal no qual o Exército Brasileiro opera. O Gráfico 1 apresenta, em valores reais (preços de 2024, deflacionados pelo IPCA), a trajetória da dotação orçamentária da Força entre 2015 e 2024 (a preço de 2024, deflacionados pelo IPCA).



Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

A série histórica sugere oscilações consideráveis: após o pico de cerca de R\$ 10,7 bilhões em 2015, observam-se reduções até 2016 e uma recuperação parcial em 2017-2019, quando os valores rondam R\$ 10 bilhões. A partir de 2020, contudo, há uma nova retração, culminando em R\$ 8,8 bilhões em 2024, patamar quase 18 % inferior ao registrado no início da série.

Essa tendência sugere que o orçamento do Exército não acompanhou a reposição inflacionária, o que potencializa o impacto dos cancelamentos de RPNP sobre projetos de custeio e investimento.

Em sua análise sobre a governança orçamentária do Exército, Guimarães (2022) enfatiza que as restrições fiscais enfrentadas representam desafios consideráveis para o planejamento e execução das políticas públicas de forma eficiente e eficaz. Essas restrições frequentemente levam a um cenário de priorização de demandas emergenciais, o que pode limitar a capacidade do Exército de desenvolver iniciativas que demandam estabilidade e continuidade orçamentária.

Paralelamente, o EB tem demonstrado esforços significativos para aprimorar a eficiência na execução dos créditos orçamentários durante o exercício financeiro. Indicadores como a redução dos saldos de créditos disponíveis não utilizados ao final de cada ano, conforme ilustrado na Tabela 5, sugerem um avanço na capacidade de empenhar a quase totalidade dos recursos alocados (a preço de 2024, deflacionados pelo IPCA).

Tabela 5 – Evolução dos créditos não empenhados ao final do exercício no EB

Ano	Crédito disponível (R\$)
2015	236.696.013,2
2016	216.935.847,5
2017	400.729.391,7
2018	45.090.941,4
2019	85.837.141,1
2020	7.150.980,4
2021	3.478.019,4
2022	2.116.155,8
2023	177.059,4
2024	34.061,4
Total	998.245.611,3

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Tesouro Gerencial, 2025.

Contudo, essa maior capacidade de empenhar os recursos durante o exercício, embora positiva, não eliminou o problema subsequente do cancelamento dos valores inscritos em RPNP. Isso sugere que o desafio para a governança orçamentária do EB se deslocou, em parte, da fase de empenho para a fase de efetiva liquidação e pagamento das despesas, especialmente aquelas postergadas via RAP. A perda desses recursos, após todo o processo de planejamento e empenho, impacta negativamente a credibilidade do planejamento orçamentário e adia ou impede a satisfação de necessidades da Força Terrestre.

A importância da gestão dos RAP no âmbito do EB é, de fato, corroborada e endereçada tanto por pesquisas acadêmicas quanto por um robusto arcabouço de normativos e diretrizes

institucionais. Estudos como a dissertação de Guimarães (2022) enfatizam a necessidade de uma análise que vá além do mero volume total de RAP, aprofundando-se em sua composição e na identificação das causas da inscrição, como deficiências no planejamento ou atrasos na realização de despesas. Essa perspectiva analítica externa reforça a atenção que o próprio EB tem dedicado ao tratamento do cancelamento de RAP como um problema que exige medidas específicas e contínuas para sua mitigação.

Refletindo essa preocupação institucional, a Diretriz Especial de Economia e Finanças do Comandante do Exército 2025-2026 (Exército Brasileiro, 2025a) evidencia um compromisso claro com o planejamento adequado para evitar a inscrição desnecessária em Restos a Pagar. O documento busca assegurar que tal prática seja uma exceção, e não a regra, estabelecendo orientações para os diversos níveis de comando sobre a gestão dos RAP e enfatizando a necessidade de ações coordenadas para minimizar tanto a inscrição quanto o subsequente cancelamento desses compromissos.

Em nível organizacional, o Regimento Interno dos CGCFEx, confere à Subseção de Acompanhamento da Gestão a atribuição de evitar a inscrição desnecessária em RAP, estimulando a análise criteriosa dos empenhos (Exército Brasileiro, 2021a). Complementarmente, a Portaria nº 268/2024 (SEF), estabelece diretrizes para o encerramento do exercício financeiro de 2024, focando no recolhimento de créditos não aplicados, na priorização de empenhos com baixo risco de não liquidação e no acompanhamento rigoroso da inscrição em RAP, com apoio de sistemas como o SAG (Exército Brasileiro, 2024).

Em síntese, o EB tem demonstrado uma preocupação institucional consistente e implementado uma série de medidas para disciplinar a questão dos RAP e mitigar seus cancelamentos. Contudo, a persistência dos cancelamentos sugere que a plena efetividade dessas medidas ainda constitui um desafio considerável.

Nesse sentido, a compreensão aprofundada dos fatores que efetivamente levam a esses cancelamentos transcende a mera apuração de perdas financeiras, ela se configura como um imperativo para o fortalecimento da governança orçamentária no EB.

A capacidade de alinhar a execução orçamentária com os objetivos estratégicos da instituição e com as diretrizes de economicidade e eficiência, emanadas pelo Alto Comando do Exército (Exército Brasileiro, 2025a; Exército Brasileiro, 2025b), está intrinsecamente ligada à minimização dessas "frustrações de despesa". Uma gestão otimizada dos RAP, que reduza seus cancelamentos, não apenas preserva recursos escassos, mas também reforça os mecanismos de

planejamento, controle e *accountability*, pilares essenciais da boa governança dos recursos públicos (Tribunal de Contas da União, 2020). Portanto, investigar os determinantes desses cancelamentos é contribuir diretamente para o aprimoramento desses componentes cruciais da governança na instituição.

3.3 RELEVÂNCIA CIENTÍFICA E LACUNAS LITERATURA

O cancelamento de RAP é um fenômeno abordado de modo recorrente na literatura nacional, frequentemente associado a falhas de planejamento, execução orçamentária fragmentada e à criação de distorções fiscais (Carvalho, 2019; Andrade; Cavalcante, 2022). Nonaka (2019), por exemplo, sugere que os RPNP podem funcionar como indicadores de ineficiência na gestão, enquanto Ávila (2023) questiona se os RAP são causa ou efeito de problemas na execução orçamentária.

Trabalhos como os de Campos (2021), na Fiocruz, e Feitosa (2021), em universidades, evidenciam os impactos negativos do acúmulo de RAP em diversas organizações públicas, reforçando como o fenômeno pode comprometer a efetividade da gestão. Mesmo inovações, como o estudo de Santos (2023) que emprega *Machine Learning* para prever cancelamentos de RAP no Exército não aprofundam, contudo, a compreensão das motivações qualitativas e dos múltiplos fatores contextuais subjacentes às decisões dos gestores que resultam no cancelamento.

A literatura sobre execução orçamentária tende a conferir uma abordagem residual ao cancelamento de RAP, tratando-o como consequência de falhas estruturais, em vez de um fenômeno autônomo com dinâmica própria. Essa perspectiva limita a investigação sobre seus determinantes específicos, deixando em uma área de sombra a complexa lógica decisória que leva os gestores a optarem por este desfecho para a despesa empenhada.

Para superar essa lacuna, a presente pesquisa mobiliza um desenho metodológico de métodos mistos, fundamentado na triangulação de fontes ainda pouco explorada. A abordagem integra: (i) dados da execução orçamentária; (ii) a análise sistemática das justificativas formais de cancelamento, registradas no SAG pelas UG; e (iii) a validação dos padrões identificados junto aos CGCFEx. A análise resultante dessa triangulação servirá de subsídio para a elaboração de recomendações voltadas ao aprimoramento da gestão.

A participação dos CGCFEx é considerada central para a profundidade e a robustez desta investigação. Estes Centros, conforme estabelecido em seu Regimento Interno (Exército Brasileiro, 2021a), possuem a missão institucional de acompanhar a gestão orçamentária e

financeira das UG, com ênfase no monitoramento da execução dos RAP e na orientação técnica permanente. Tal atribuição, aliada ao corpo técnico qualificado e à sua interação constante com as UG, confere aos CGCFEx uma visão sistêmica e privilegiada.

A relevância científica desta investigação reside em sua contribuição para a análise de um problema crítico da gestão orçamentária. O estudo oferece subsídios teóricos e empíricos que ampliam a compreensão sobre o cancelamento de RPNP, alinhando a discussão aos princípios da boa governança.

Adicionalmente, considera-se que, ao adotar uma natureza eminentemente aplicada, a pesquisa possa apresentar relevância prática para o EB e, potencialmente, para outras organizações públicas. A identificação e a compreensão dos determinantes do cancelamento buscam fundamentar propostas para mitigar sua ocorrência. Sugere-se que os achados subsidiem a formulação de políticas internas mais assertivas, o aperfeiçoamento de processos de planejamento e execução, a otimização de sistemas como o SAG e o direcionamento de ações de capacitação. Em última instância, espera-se que esses resultados venham a contribuir para a redução de perdas orçamentárias, para o uso mais eficiente dos recursos públicos e para o fortalecimento da governança institucional.

4 PERGUNTAS DE PESQUISA

A análise do problema de pesquisa evidenciou os desafios inerentes à gestão dos RPNP na Administração Pública e, de forma particular, as implicações e a magnitude do fenômeno do seu cancelamento no contexto do EB. As discussões ali empreendidas apontam para a necessidade de um aprofundamento na compreensão das causas, características e possíveis soluções relacionadas a esses cancelamentos, visando subsidiar o aprimoramento das práticas de governança orçamentária. Nesse sentido, e como desdobramento natural da problemática exposta, este estudo busca responder à seguinte pergunta central de pesquisa:

Quais são os principais determinantes para o cancelamento de RPNP na execução orçamentária do EB?

Neste estudo, entendem-se por determinantes o conjunto de fatores, padrões, circunstâncias e percepções que, identificados mediante a integração de evidências quantitativas e qualitativas, explicam a ocorrência dos cancelamentos de RPNP no âmbito do EB. Para responder a esta questão principal foram estabelecidas as perguntas secundárias apresentadas a seguir.

A primeira pergunta visou desvelar os elementos que emergem diretamente da análise dos registros formais e dos dados de execução: Quais fatores e padrões associados ao cancelamento de RPNP são identificados a partir da análise dos dados da execução orçamentária e das justificativas registradas no SAG pelos gestores das UG? Buscou-se, com esta questão, caracterizar os contornos do fenômeno, bem como outros padrões relevantes que os dados possam revelar.

Subsequentemente, a investigação volta-se para a perspectiva dos órgãos centrais de gestão, questionando: Qual a percepção dos gestores dos CGCFEx sobre esses fatores e padrões e que outros aspectos, não evidenciados nos dados formais, consideram relevantes para a compreensão da dinâmica dos cancelamentos de RPNP? Esta pergunta permitiu confrontar os achados da análise de dados com a experiência e o conhecimento especializado dos CGCFEx, visando identificar dimensões do problema que os registros formais, por si sós, podem não capturar integralmente.

Finalmente, com foco na dimensão propositiva do estudo, a terceira pergunta secundária indaga: Quais propostas de aprimoramento da governança e da gestão orçamentária são indicadas pelos CGCFEx para reduzir a incidência de cancelamentos de RPNP no EB? O propósito aqui foi coletar e sistematizar as sugestões e recomendações desses atores estratégicos, visando à formulação de encaminhamentos práticos que possam contribuir para a melhoria da gestão dos RPNP.

A formulação dessas questões estabeleceu o alicerce investigativo sobre o qual se assenta este estudo, orientando a subsequente exploração dos dados e a construção das análises apresentadas no capítulo 8 (p. 62).

5 OBJETIVO DE PESQUISA

O presente capítulo tem por finalidade apresentar, de forma clara e precisa, os objetivos que orientaram o desenvolvimento desta investigação. A correta delimitação dos objetivos é um pilar metodológico essencial, pois estabelece o escopo do estudo e direciona as fases subsequentes da pesquisa (Lakatos; Marconi, 2003). Neste sentido, os objetivos desta dissertação foram estruturados em um objetivo geral, que expressou o propósito central do estudo, e em objetivos específicos, que detalharam as etapas necessárias para o seu alcance, refletindo o percurso metodológico adotado.

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar e analisar os determinantes do cancelamento de RPNP no EB e, a partir desse diagnóstico, estruturar propostas para o aprimoramento da governança e da gestão orçamentária na instituição.

Para a consecução do objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

a) diagnosticar as causas primárias e os padrões associados ao cancelamento de RPNP, por meio da análise de dados orçamentários e das justificativas formais apresentadas pelas Unidades Gestoras;

b) validar os determinantes identificados na fase anterior e aprofundar a compreensão do fenômeno por meio da análise da percepção dos gestores dos CGCFEx; e

c) Sistematizar as propostas de aperfeiçoamento indicadas pelos CGCFEx e, com base na análise integrada dos dados, estruturar recomendações para o fortalecimento da governança orçamentária, com vistas a mitigar a incidência de cancelamentos de RPNP.

6 REFERENCIAL ANALÍTICO

Este capítulo estabelece o referencial analítico da presente dissertação, com o objetivo de prover a fundamentação conceitual e teórica para a análise dos cancelamentos de RPNP no EB. O foco reside na intersecção entre os preceitos da execução orçamentária, a disciplina normativa dos RAP e os modelos de governança pública, elementos cruciais para a interpretação do fenômeno investigado.

Ao longo deste capítulo, serão explorados os aspectos conceituais, legais e operacionais concernentes ao orçamento público e aos RAP, abordando-se também os desafios associados à sua utilização. Subsequentemente, a discussão se aprofundará nos referenciais de governança pública, culminando na identificação de um conjunto de falhas de governança frequentemente relacionadas à gestão dos RAP. Este percurso visou consolidar um arcabouço teórico-analítico, que será diretamente mobilizado na interpretação dos dados empíricos e no embasamento das propostas de aperfeiçoamento resultantes desta pesquisa.

6.1 ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL

O orçamento público, como instrumento essencial de planejamento e gestão governamental, assume um papel crucial na administração pública, traduzindo em termos financeiros as políticas e programas destinados a atender às demandas sociais. Sua relevância

transcende a mera previsão de receitas e despesas para um período fiscal, pois materializa as escolhas políticas do governo e define a alocação de recursos em áreas prioritárias. Desse modo, o orçamento reflete não apenas as limitações financeiras, mas, sobretudo, as prioridades estatais e sociais, sendo fundamental para o desenvolvimento econômico e social, e cuja gestão inadequada pode gerar distorções como o acúmulo e o eventual cancelamento de Restos a Pagar.

A Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988) e a Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, configuram o arcabouço normativo basilar do orçamento público no Brasil. Essa estrutura legal não apenas define os ritos e responsabilidades, mas também embasa a importância do orçamento na consolidação de políticas públicas e na articulação do planejamento governamental em diferentes horizontes temporais.

A Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964) institui, ademais, um conjunto de princípios que regem a matéria orçamentária. Dentre eles, destaca-se o Princípio da Anualidade, segundo o qual a autorização para a realização de despesas tem sua vigência limitada ao exercício financeiro. Conforme aponta a doutrina, é precisamente a tensão entre a rigidez deste princípio e a natureza plurianual de diversos projetos e contratos públicos que torna o instituto dos RAP um mecanismo indispensável para a continuidade administrativa (Giacomoni, 2022).

Este arcabouço normativo organiza o orçamento em um ciclo que compreende quatro fases distintas: a elaboração da proposta, a discussão e aprovação pelo Poder Legislativo, a execução e, por fim, o controle e a avaliação. Cada fase possui seus próprios ritos, atores e desafios (Giacomoni, 2022). O fenômeno do cancelamento de RAP, foco deste estudo, emerge como uma disfunção localizada predominantemente nas fases de execução e controle, cujas falhas podem comprometer todo o esforço de planejamento.

Essa articulação do planejamento é materializada por meio do PPA, da LDO e da Lei LOA, conforme disposto no art. 165 da Constituição (Brasil, 1988). O PPA estabelece uma visão estratégica plurianual, enquanto a LDO define metas e prioridades anuais, orientando a LOA, que operacionaliza as receitas e despesas do exercício.

A efetiva integração, o realismo no diagnóstico e na projeção, bem como a qualidade técnica dessas peças de planejamento são, portanto, cruciais. Falhas nesse ciclo podem comprometer a alocação e a execução eficiente dos recursos, elevando os riscos de empenhos não sustentados pela capacidade de execução ou pela real necessidade, o que frequentemente culmina na inscrição e gestão problemática de RAP.

O orçamento público desempenha também uma função política crucial, refletindo as prioridades de governo e estabelecendo compromissos com a sociedade. O processo orçamentário configura-se, assim, como um espaço de negociação de interesses e definição de estratégias para a implementação de políticas públicas. A alocação de recursos define o nível de intervenção estatal em setores estratégicos, impactando o desenvolvimento socioeconômico e a redução das desigualdades.

Nessa perspectiva, o orçamento cumpre sua função como mecanismo de governança e *accountability*. A transparência na sua elaboração e a efetividade na sua execução são, portanto, essenciais para legitimar as ações estatais e evitar perdas de recursos públicos, como aquelas decorrentes dos cancelamentos de RAP, objeto central desta pesquisa.

A transparência e a participação social emergem como princípios fundamentais para a legitimidade do orçamento público e para a eficácia das políticas implementadas, assegurando o escrutínio sobre a aplicação dos recursos. A Constituição de 1988 (Brasil, 1988) reforça essa dimensão ao integrar o orçamento a um sistema mais amplo de planejamento, promovendo um governo aberto e responsável.

Nesse contexto, o processo de elaboração e execução orçamentária, quando permeável ao controle social, transcende sua natureza técnica. Transforma-se em peça central da gestão pública, possibilitando o monitoramento e a avaliação dos resultados alcançados, o que inclui a análise crítica da formação e do gerenciamento dos RAP.

O orçamento público é, ademais, instrumento essencial para a implementação das funções econômicas do Estado: alocativa, distributiva e estabilizadora (Giacomoni, 2022). A função alocativa direciona recursos a setores com falhas de mercado; a distributiva visa à justiça social através de transferências e investimentos sociais; e a estabilizadora permite a intervenção estatal em conjunturas econômicas adversas, por meio de políticas fiscais e monetárias.

A eficiente execução orçamentária é, portanto, vital para que o Estado cumpra a contento essas funções precípuas. A má gestão de recursos, que pode se manifestar através de um ciclo problemático de inscrição e cancelamento de RAP, representa um sério obstáculo ao alcance efetivo desses objetivos estatais e à entrega de valor à sociedade.

O orçamento, no âmbito da administração pública, configura-se também como instrumento de controle e aferição da eficiência governamental. A forma como a execução orçamentária se desenvolve não apenas reflete a capacidade do governo em implementar suas

políticas, mas também oferece oportunidades para a identificação de gargalos e para a correção de rumos ao longo do exercício financeiro.

O contingenciamento de despesas, por exemplo, embora seja um mecanismo por vezes inevitável para o alcance de metas fiscais, ilustra um desafio à gestão. Se não conduzido com planejamento criterioso e transparência, pode comprometer a continuidade de programas e a eficiência administrativa (Barros, 2020). Adicionalmente, pode influenciar negativamente o ciclo da execução orçamentária, incentivando a concentração de Notas de Empenho (NE) no final do exercício e, assim, elevando o risco de formação de RAP.

Uma gestão orçamentária eficaz pressupõe o delicado equilíbrio entre a observância aos compromissos fiscais e a necessária flexibilidade para responder a contingências, sendo um pilar para a saúde financeira do Estado e para a credibilidade de suas políticas. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Brasil, 2000), representou um marco na busca por uma gestão fiscal mais responsável.

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 200/2023, que instituiu o novo Regime Fiscal Sustentável (Brasil, 2023), veio reforçar e atualizar as normas para a sustentabilidade das contas públicas e a gestão responsável dos recursos. O estrito cumprimento dessas normativas, aliado a uma gestão proativa e bem planejada, é fundamental. Tal postura visa impedir que a inscrição e o gerenciamento de RAP se desviem de sua finalidade, convertendo-se em artifícios para contornar regras fiscais ou em focos de ineficiência e desperdício.

Depreende-se, portanto, a natureza multifacetada do orçamento público, que atua simultaneamente como instrumento de planejamento, expressão de escolhas políticas e ferramenta de gestão e controle. Por ser o alicerce da atuação da administração pública, a estrita aderência aos seus princípios e a eficácia de seu ciclo completo são condições imperativas para a efetividade das ações governamentais.

Distorções ou deficiências nesse ciclo, desde o planejamento até a efetiva liquidação e pagamento das despesas, podem acarretar sérias consequências. Estas não se limitam ao comprometimento dos objetivos das políticas públicas, mas podem também manifestar-se na inscrição problemática e no eventual cancelamento de RAP. As particularidades, implicações e a intrínseca relação desse fenômeno com a governança serão o foco das seções subsequentes deste referencial.

6.2 OS RAP COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

A execução da despesa pública no Brasil obedece a um fluxo normativamente estruturado, compreendendo três estágios principais: empenho, liquidação e pagamento (Brasil, 1964). O empenho formaliza o compromisso da administração com o credor, reservando a dotação orçamentária. A liquidação, por sua vez, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, atestando o cumprimento das obrigações contratuais. Por fim, o pagamento é a efetiva transferência de recursos, concluindo o ciclo da despesa.

Contudo, a integralidade desse ciclo nem sempre se consuma dentro do mesmo exercício financeiro, dada a limitação imposta pelo princípio da anualidade orçamentária. Nesse contexto, o artigo 36, da Lei nº 4.320/1964 institui a figura dos RAP, definindo-os como as despesas empenhadas, mas não pagas até o encerramento do exercício financeiro (Brasil, 1964). Este mecanismo é, portanto, intrínseco à gestão orçamentária e à continuidade administrativa.

A principal funcionalidade dos RAP reside na capacidade de conferir uma dimensão de plurianualidade à execução orçamentária. Eles permitem que despesas legalmente comprometidas em um exercício possam ter seu pagamento efetivado em exercícios subsequentes, assegurando a continuidade de projetos e contratos, especialmente aqueles de maturação mais longa, como os investimentos em infraestrutura, que naturalmente transcendem o ciclo fiscal anual.

Os RAP são classificados em duas categorias distintas: os processados e os não processados. Os RPP são aqueles cujas despesas já foram liquidadas, ou seja, o bem foi entregue ou o serviço prestado, restando apenas a etapa do pagamento. Em contraste, os RPNP referem-se a despesas apenas empenhadas, para as quais o bem ainda não foi entregue ou o serviço não foi prestado, estando, portanto, pendente a liquidação. Esta distinção é crucial, pois a gestão dos RPNP, pela sua natureza, demanda controles específicos, sendo seu cancelamento o foco desta pesquisa.

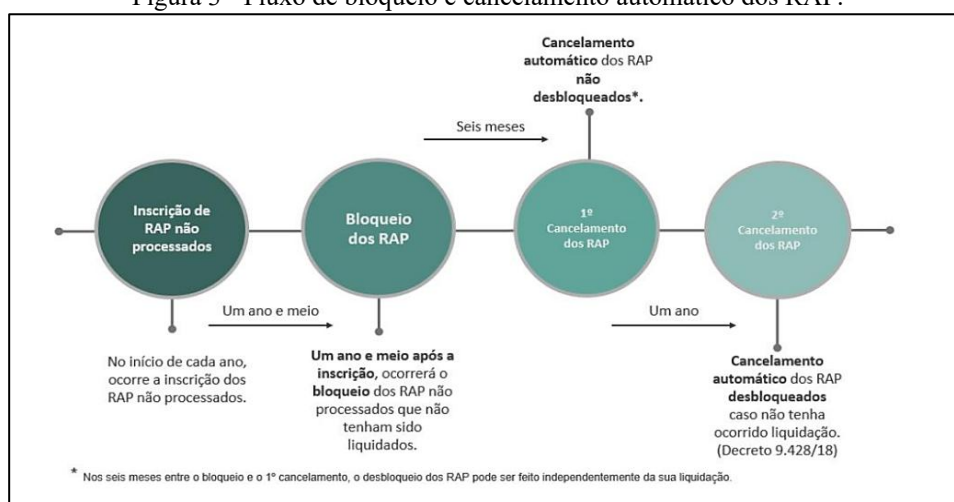
A inscrição de despesas em RPNP segue critérios normativos. Conforme o manual do Sistema integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), no item 020317 – Restos a Pagar, por exemplo, não podem ser inscritos em RPNP os empenhos referentes a despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, por serem consideradas liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão (Secretaria do Tesouro Nacional, 2018).

Historicamente, o Decreto nº 93.872/1986 veio para regulamentar e complementar a Lei nº 4.320/1964, estabelecendo prazos mais rígidos para a liquidação dos RAP, especialmente os

não processados, e a necessidade de registro individualizado por exercício e por credor (BRASIL, 1986). Essas medidas visavam aprimorar a transparência e o acompanhamento desses passivos da União.

Uma alteração regulatória de impacto significativo foi introduzida pelo Decreto nº 9.428/2018, que estabeleceu uma nova sistemática para a inscrição, validade, bloqueio e cancelamento dos RAP, com ênfase nos RPNP (Brasil, 2018). Este decreto determinou que os RPNP não liquidados seriam automaticamente bloqueados para movimentação financeira em 30 de junho do segundo ano subsequente à sua inscrição, como medida de controle temporal.

Figura 3 - Fluxo de bloqueio e cancelamento automático dos RAP.



Fonte: Relatório de Avaliação de RAP (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2020, p. 9)

Conforme ilustra a Figura 3, mesmo após o bloqueio, o gestor pode solicitar o desbloqueio do RPNP, desde que comprove a viabilidade de liquidação da despesa. Se a liquidação não ocorrer até o final do exercício subsequente ao do bloqueio, o RPNP é automaticamente cancelado pelo sistema. Este mecanismo tem por objetivo impedir a permanência indefinida de empenhos não liquidados nos registros financeiros do governo.

Importa ressaltar que o Decreto nº 9.428/2018 previu exceções ao bloqueio automático, notadamente para despesas do Ministério da Saúde e aquelas decorrentes de emendas individuais impositivas, sob certas condições. Tais exceções foram estabelecidas com o intuito de não comprometer a continuidade de ações governamentais consideradas prioritárias (Brasil, 2018).

Em resumo, os RAP configuram-se como um instrumento de dupla face: por um lado, são um componente legal e necessário para conciliar a anualidade orçamentária com despesas plurianuais; por outro, são objeto de análise crítica, pois seu acúmulo pode sinalizar deficiências no ciclo de gestão (Nonaka, 2019; Tribunal de Contas da União, 2021). Portanto, a eficácia do seu disciplinamento atual, dado pelo Decreto nº 9.428/2018, depende fundamentalmente de uma

gestão diligente que assegure a integridade da execução orçamentária e evite que este mecanismo se desvie de sua finalidade.

6.3 DISFUNÇÕES E DESAFIOS NA GESTÃO DOS RAP

Os RAP representam um instrumento essencial para a gestão orçamentária, proporcionando flexibilidade administrativa ao permitir que despesas empenhadas em um exercício financeiro sejam liquidadas em exercícios subsequentes. Esse mecanismo garante a continuidade de projetos e contratos, especialmente em áreas de grande complexidade operacional, como infraestrutura, cujos prazos frequentemente excedem o limite anual do orçamento (Brasil, 1964; Secretaria de Orçamento Federal, 2024).

Contudo, essa flexibilidade também apresenta desafios significativos, sobretudo quando há acúmulo excessivo de RAP. Uma das implicações negativas é a concorrência direta dos RAP com os recursos financeiros do exercício corrente. Embora as dotações orçamentárias indiquem a previsão de gastos, a necessidade de honrar compromissos de exercícios anteriores reduz a liquidez disponível para atender às novas prioridades. Isso limita a capacidade de planejamento e execução de políticas públicas no curto prazo, dificultando o alcance de metas estratégicas (Andrade; Cavalcante, 2022).

O acúmulo de RAP é frequentemente associado à execução incompleta de objetivos e metas estabelecidos em exercícios anteriores, o que pode gerar atrasos em projetos e elevação dos custos totais. No caso de obras públicas, por exemplo, a paralisação de atividades devido à falta de recursos financeiros pode resultar na deterioração de materiais e na necessidade de ajustes contratuais, aumentando o custo final e reduzindo a eficiência na aplicação dos recursos públicos. Esse cenário não apenas onera os cofres públicos, mas também compromete a confiança da sociedade na capacidade do governo de gerir recursos de maneira eficiente (Campos, 2021; Ávila, 2023).

Adicionalmente, a concentração de empenhos no final do exercício fiscal, conhecida como "dezembrada", intensifica o problema ao fomentar contratações apressadas e mal planejadas. Essa prática, frequentemente motivada pelo receio de perda de créditos orçamentários, resulta em despesas de baixa qualidade, com impactos diretos na execução das políticas públicas e no aumento do estoque de RAP, criando um ciclo de ineficiência administrativa (Carvalho, 2019; Barros, 2020).

Por outro lado, os RAP desempenham um papel positivo ao assegurar que compromissos assumidos no passado possam ser cumpridos, evitando a interrupção de serviços essenciais ou a

descontinuidade de projetos prioritários. No entanto, para maximizar os benefícios desse instrumento, é fundamental que sua utilização seja acompanhada de planejamento adequado e controle rigoroso, de forma a evitar acúmulos desnecessários e distorções fiscais (Silva, 2022).

O cancelamento de RAP, embora necessário em situações de despesas que não podem ser liquidadas, também implica desafios. Em muitos casos, o cancelamento reflete falhas no planejamento ou na execução orçamentária, resultando na perda de recursos que poderiam ter sido mais bem aproveitados. Essa prática não apenas evidencia ineficiências na gestão, mas também sublinha a necessidade de aprimoramento nos mecanismos de controle e monitoramento das despesas públicas (Nonaka, 2019).

Dessa forma, enquanto os RAP são uma ferramenta indispensável para a continuidade administrativa, seu uso inadequado pode comprometer a eficiência na alocação de recursos, impactando tanto a sustentabilidade fiscal quanto a efetividade das políticas públicas. Para mitigar os impactos negativos, é essencial investir em tecnologias de monitoramento e análise, além de fomentar uma cultura de planejamento e *accountability* que permita aos gestores públicos utilizarem os RAP de maneira mais estratégica, assegurando o equilíbrio entre compromissos passados e demandas futuras (Santos, 2023).

Em suma, a utilização inadequada dos RAP é um fenômeno complexo, resultado de múltiplos fatores interconectados que abrangem desde o planejamento orçamentário até o controle da execução e aspectos da cultura organizacional. Superar este desafio exige um esforço contínuo de aprimoramento da gestão, investimento em ferramentas tecnológicas e informacionais, e uma mudança cultural em direção a um planejamento mais criterioso e uma execução mais eficiente e tempestiva. O objetivo é assegurar que este instrumento legal cumpra seu propósito original de conferir flexibilidade controlada à gestão, e não se perpetue como um reflexo de disfunções gerenciais e fiscais.

6.4 SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO

O SAG emerge como uma ferramenta tecnológica fundamental para o monitoramento contínuo e o aprimoramento da execução orçamentária no âmbito do EB. Sua concepção visou prover aos gestores, em seus diversos níveis, um acesso simplificado e intuitivo a um vasto conjunto de informações gerenciais, eliminando a necessidade de conhecimentos técnicos contábeis aprofundados para sua plena utilização (Assis, 2023).

A finalidade precípua do SAG é servir como um sistema de apoio à decisão, facilitando o acesso e o gerenciamento de informações sobre a execução orçamentária, financeira e

patrimonial. Ele se propõe a subsidiar a tomada de decisão dos agentes da administração em tempo oportuno, auxiliar no acompanhamento de metas de empenho e liquidação dos recursos públicos, e, de forma mais ampla, agregar valor à organização militar, enriquecendo a gestão e fortalecendo a governança e a segurança jurídica dos Ordenadores de Despesas (Assis, 2023).

Para cumprir seus objetivos, o SAG é alimentado por dados extraídos de fontes oficiais e basilares da administração financeira federal, em especial do SIAFI. O sistema processa e cruza essas informações por meio de filtros personalizáveis, proporcionando aos gestores uma visão ampla e integrada das operações realizadas pelas UG do Exército (Assis, 2023).

O Caderno de Orientação do SAG (Exército Brasileiro, 2025c) detalha uma vasta gama de funcionalidades que evidenciam sua capacidade como ferramenta de gestão. Dentre elas, destacam-se consultas e relatórios sobre a execução orçamentária geral, abrangendo recursos do exercício corrente e dos RAP (RPNP e RPP). O sistema oferece, ainda, ferramentas para análise de empenhos (incluindo aqueles nunca liquidados), acompanhamento de metas de execução financeira estabelecidas em diretrizes superiores, como a Diretriz Especial de Economia e Finanças do Comandante do Exército (Exército Brasileiro, 2025a), e funcionalidades para monitorar conformidade e economicidade, como possíveis sobrepreços em licitações.

No contexto específico dos RAP, o SAG desempenha um papel particularmente relevante. O sistema disponibiliza funcionalidades para o monitoramento detalhado dos RAP, incluindo aqueles bloqueados ou prestes a expirar, permitindo aos gestores uma análise aprofundada e a adoção de ações corretivas (Exército Brasileiro, 2025c). Ferramentas como a análise de empenhos com baixa execução ou nunca liquidados auxiliam na reavaliação crítica desses compromissos, visando evitar inscrições desnecessárias em RAP. O SAG também apresenta alertas para despesas com vedação de inscrição em RPNP, contribuindo para a conformidade normativa.

Ademais, o SAG tem se mostrado um instrumento valioso ao subsidiar as decisões do Ordenador de Despesas (OD) sobre a pertinência da inscrição ou do cancelamento de empenhos. O OD, por sua vez, é a autoridade formalmente designada para assumir obrigações, autorizar despesas e ordenar pagamentos em nome da Administração, respondendo pessoalmente pela legalidade e legitimidade de cada ato praticado (Brasil, 1964).

Fundamental para a presente pesquisa, o sistema permite o registro e o acompanhamento das justificativas apresentadas pelos gestores para o cancelamento de RAP (Exército Brasileiro, 2025c). Essa funcionalidade não apenas provê dados para análise das causas de cancelamento, mas também fomenta um processo de maior *accountability*.

Ademais, o SAG tem se mostrado um instrumento importante ao subsidiar as decisões sobre a inscrição de NE em RPNP. De importância central para esta pesquisa, e para a própria gestão do processo, o sistema permite o registro e o acompanhamento das justificativas de cancelamento. Essa funcionalidade transforma uma transação contábil em um ato administrativo que exige fundamentação, permitindo o monitoramento pelos CGCFEx.

A implementação e a contínua evolução do SAG têm impactado positivamente a gestão dos recursos orçamentários no Exército. Estudos apontam melhorias na eficiência operacional, um acompanhamento mais preciso e tempestivo da execução físico-financeira e um favorecimento à melhor alocação dos recursos descentralizados (Assis, 2023; Guimarães, 2022). A capacidade do sistema de identificar preventivamente despesas com potencial dificuldade de execução permite a adoção de medidas mitigadoras, visando reduzir a inscrição desnecessária de RAP.

Contudo, como aponta a literatura sobre tecnologia na gestão pública, a mera existência de um sistema de informação, por mais sofisticado que seja, não assegura a resolução automática de problemas gerenciais complexos. A efetividade de uma ferramenta como o SAG é também dependente de fatores como a cultura organizacional, a capacitação contínua dos usuários e a qualidade dos dados inseridos no sistema (Assis, 2023). Portanto, a análise do seu impacto deve considerar a possibilidade de uma lacuna entre as potencialidades do sistema e sua utilização na prática decisória cotidiana.

Dada a sua relevância estratégica, diretrizes da SEF e do Comandante do Exército têm reiteradamente enfatizado a necessidade de utilização prioritária do SAG como ferramenta de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como para a detecção preventiva de impropriedades ou irregularidades (Exército Brasileiro, 2025a; Exército Brasileiro, 2025b). Os CGCFEx são, inclusive, orientados a incentivar e monitorar o uso efetivo do SAG pelas UG sob sua jurisdição.

Em suma, o SAG transcende a função de um mero sistema de consulta, consolidando-se como um robusto instrumento de gestão para o EB. Ao integrar, processar e apresentar dados complexos de forma acessível e customizável, ele auxilia diretamente na tomada de decisão, no controle da execução orçamentária, incluindo a crítica gestão dos RAP, na promoção da conformidade e na otimização da aplicação dos recursos públicos, alinhando-se aos princípios de uma governança pública eficaz.

6.5 CENTROS DE GESTÃO, CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO

Os CGCFEx são organizações militares de natureza eminentemente técnica, capilarizadas no território nacional e subordinadas à SEF. Sua missão precípua, conforme o Regimento Interno, é executar a escrituração contábil e realizar o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das UG que lhes são vinculadas. Esta atribuição, contudo, transcende a de um mero órgão contábil, posicionando os CGCFEx como os principais instrumentos da SEF para a manutenção da uniformidade de procedimentos e a supervisão qualificada da execução em uma estrutura organizacional vasta e descentralizada (Exército Brasileiro, 2021a).

Essa missão alinha-se, portanto, à intenção estratégica do Comandante do Exército, que preconiza o emprego efetivo dos recursos, a busca pela qualidade do gasto e o estabelecimento de um ciclo virtuoso de planejamento e execução orçamentária (Exército Brasileiro, 2025a). Neste arranjo, os CGCFEx funcionam como os agentes táticos que traduzem a estratégia central em supervisão regional. Ao exercerem uma função de verificação e orientação contínua sem envolvimento direto na tomada de decisão da UG, eles materializam a segunda linha no Modelo das Três Linhas, um framework de governança que delinea os papéis e responsabilidades para a eficaz gestão de riscos e controle interno (Institute of Internal Auditors, 2020). Atuam, portanto, como um elo crítico de governança entre a gestão executora (primeira linha) e as auditorias independentes (terceira linha).

A complexidade e a importância dos CGCFEx residem em sua dupla função: são, ao mesmo tempo, órgãos de controle e de orientação. Como controladores, verificam a conformidade dos atos e a fidedignidade dos dados. Como orientadores, conforme preconiza a Diretriz do Secretário de Economia e Finanças, prestam consultoria técnica e disseminam boas práticas, buscando ativamente a melhoria contínua dos processos nas UG (Exército Brasileiro, 2025b). Essa dualidade os afasta do papel de um mero fiscal, transformando-os em vetores de capacitação e aprimoramento da gestão na ponta da linha.

É precisamente essa posição institucional única, situados na intersecção entre a norma central e a prática descentralizada, e exercendo essa dupla função de controle e orientação, que os torna sujeitos indispensáveis a esta pesquisa. Os gestores dos CGCFEx são observadores privilegiados da lacuna entre a norma e a realidade operacional. A perspectiva sistêmica dos gestores não apenas permite corroborar os achados da análise de dados do SAG, mas, fundamentalmente, possibilita aprofundar sua interpretação. É essa análise integrada que revela as lógicas informais, os desafios operacionais e os fatores comportamentais que os registros,

isoladamente, não capturam, resultando em uma compreensão mais fiel à complexidade do fenômeno.

6.6 GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança, em sua acepção mais abrangente, pode ser entendida como o conjunto de mecanismos, processos e arranjos institucionais que regulam as interações, decisões e ações de múltiplos atores em contextos organizacionais complexos. Ela abrange tanto estruturas formais de autoridade quanto normas informais, práticas de cooperação e sistemas de controle social, orientando-se pelo objetivo de alinhar interesses, promover coordenação e fomentar a *accountability*. Nesse sentido, a governança destaca-se por sua capacidade de articular redes de relações e gerir recursos comuns, sendo aplicável a organizações públicas, privadas e ao terceiro setor (Ostrom, 1991; Pierre; Peters, 2000).

O debate internacional sobre governança enfatiza que ela não se restringe à aplicação de modelos prescritivos, mas incorpora dimensões dinâmicas e adaptativas que refletem a pluralidade de contextos institucionais e a necessidade de negociação contínua entre atores com interesses muitas vezes divergentes. Assim, governança pode ser vista como uma resposta à complexidade das sociedades contemporâneas, exigindo capacidade de adaptação, inovação e produção de soluções compartilhadas (Fukuyama, 2013; Matias-Pereira, 2021). O desenvolvimento de regras, incentivos e práticas colaborativas contribui para o fortalecimento de instituições e para a produção de valor coletivo de forma sustentável.

No setor público, a governança adquire contornos específicos, pois seu objetivo central é a geração de valor para a sociedade. Ela se orienta pela promoção da *accountability*, pela entrega de resultados efetivos e pelo alinhamento das ações estatais ao interesse coletivo.

No Brasil, o TCU conceitua a governança pública como o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas. Este sistema envolve os mecanismos de liderança, estratégia e controle, que são postos em prática para avaliar a atuação da gestão e garantir a legitimidade e eficácia das políticas (Tribunal de Contas da União, 2020).

Sob essa ótica, a governança pública transcende a mera gestão administrativa, focada na execução de processos. Ela incorpora a complexa articulação entre diferentes níveis do Estado e a integração dos mecanismos de liderança, estratégia e controle para o fortalecimento das capacidades institucionais como um todo (Cavalcante; Pires, 2018).

Para os propósitos desta análise, adota-se a distinção conceitual proposta pelo Tribunal de Contas da União (2021), que separa as funções de governança e de gestão. A governança exerce a função direcionadora, o que implica em avaliar cenários e resultados, orientar a formulação de planos e políticas, e monitorar seu cumprimento e desempenho em relação às metas estratégicas.

A gestão, em contraste, desempenha a função realizadora: cabe a ela planejar as operações com base nas prioridades definidas, executar os planos para gerar os serviços e resultados esperados, e controlar o desempenho operacional, lidando com os riscos inerentes ao processo (Tribunal de Contas da União, 2021).

Abordagens recentes sobre governança enfatizam a necessidade de análise crítica do contexto e das capacidades organizacionais, evitando a simples importação de modelos prescritivos (Cavalcante; Pires, 2018; Gomide; Pires, 2014). Para os propósitos desta pesquisa, focada no cancelamento de RAP no EB, o estudo da governança pública é crucial, pois eventuais fragilidades em seus componentes podem impactar diretamente a eficiência da gestão orçamentária e a execução dos compromissos.

Um dos pilares da boa governança, e conceito fundamental para esta análise, é a *accountability*. Mais do que a simples responsabilidade por uma tarefa, a *accountability* compreende a obrigação que agentes públicos e organizações têm de assumir as responsabilidades por suas decisões, de prestar contas de seu desempenho de forma transparente e de sofrer as devidas sanções em caso de desvios (Tribunal de Contas da União, 2020). Sem mecanismos de *accountability* efetivos, as estruturas de controle perdem sua força e as falhas de gestão tendem a se perpetuar.

No Brasil, a política de governança da administração pública federal é primordialmente estabelecida pelo Decreto nº 9.203/2017, que a define 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, 2017a). Esta política visa assegurar que as entidades públicas operem de forma eficiente, eficaz e orientada para resultados. Seus princípios norteadores incluem capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, melhoria regulatória, prestação de contas e responsabilidade, e transparência.

Conforme o modelo de governança preconizado pelo Tribunal de Contas da União (2020), a execução das funções de avaliar, direcionar e monitorar se materializa por meio de três mecanismos centrais e interdependentes: liderança, estratégia e controle.

O mecanismo de liderança refere-se à capacidade da alta administração de estabelecer uma visão clara, definir valores e, fundamentalmente, promover uma cultura de integridade que permeie toda a organização. Envolve assegurar que o corpo de gestores possua as competências adequadas e que o exemplo ético e o compromisso com os resultados venham do topo (Tribunal de Contas da União, 2021). Uma liderança que não prioriza o planejamento rigoroso ou que tolera práticas como a execução apressada de recursos ao final do exercício contribui diretamente para a formação de RAP problemáticos.

A estratégia é o mecanismo que alinha as ações e os recursos da organização com seus objetivos de longo prazo e com as necessidades da sociedade. Isso inclui a formulação de planos realistas, a definição de prioridades claras, o desdobramento de metas e indicadores de desempenho, e a incorporação de uma robusta gestão de riscos em todo o processo decisório (Brasil, 2017). Falhas estratégicas, como planejamentos orçamentários que superestimam a capacidade de execução ou a ausência de análise de riscos contratuais, são uma causa-raiz da inscrição de empenhos que, subsequentemente, não podem ser liquidados e acabam cancelados.

O mecanismo de controle, por fim, abrange o conjunto de estruturas e processos para monitorar, supervisionar e garantir a conformidade dos atos de gestão. Isso inclui os controles internos da primeira linha (executados pelos próprios gestores), as instâncias de supervisão da segunda linha e a atividade de auditoria interna da terceira linha (Institute of Internal Auditors, 2020). A efetividade do controle se manifesta na transparência das informações e na promoção da *accountability*, assegurando que os gestores prestem contas de seus resultados e sejam responsabilizados por eles (Tribunal de Contas da União, 2020). Um controle frágil sobre o ciclo da despesa, especialmente na fiscalização de contratos, resulta diretamente na impossibilidade de liquidação e na consequente necessidade de cancelamento dos RAP.

A efetividade da governança depende das capacidades estatais. Cavalcante e Pires (2018) e Gomide e Pires (2014) argumentam que capacidades administrativas, técnicas e relacionais são cruciais para que arranjos de governança gerem valor público. Fukuyama (2013) ressalta que instituições com capacidades desenvolvidas são mais ágeis. No contexto orçamentário, deficiências nessas capacidades, como carência de pessoal qualificado para planejamento detalhado ou para a fiscalização de contratos, podem comprometer a análise crítica dos empenhos e o rigor na inscrição em RAP.

Ademais, a efetividade da governança não depende apenas de estruturas formais e capacidades técnicas, mas também de uma dimensão informal e tácita: a cultura organizacional. Esta pode ser entendida como o conjunto de valores, crenças e normas não escritas que moldam o comportamento dos membros de uma organização. Uma cultura que tolera riscos, que não valoriza o planejamento de longo prazo ou que incentiva a execução orçamentária a qualquer custo ao final do exercício pode minar as mais robustas estruturas de controle (Ostrom, 1991).

A governança orçamentária, especificamente, alinha as práticas do ciclo orçamentário aos princípios de boa governança, visando à qualidade do gasto e à responsabilidade fiscal (Couto; Rodrigues, 2021). A gestão eficaz das bordas organizacionais, facilitando a cooperação entre unidades (Pierre; Peters, 2000), é vital para evitar que falhas de coordenação na complexa execução orçamentária resultem em empenhos problemáticos. A capacidade de planejamento estratégico (Rhodes, 1997) e uma cultura de aprendizado institucional (Ostrom, 1991) são igualmente cruciais para evitar falhas recorrentes que levem a cancelamentos de RAP.

No âmbito do EB, a internalização desses preceitos é formalizada pela Política de Governança do Exército Brasileiro (Exército Brasileiro, 2020) e operacionalizada pela Diretriz de Governança e Gestão do Exército Brasileiro (Exército Brasileiro, 2021b), que institui o Sistema de Governança e Gestão do Exército (SG²Ex).

O Relatório de Gestão do Comando do Exército (RGCE) referente ao exercício de 2024 (Exército Brasileiro, 2025d) apresenta de modo estruturado o SG²Ex. A Figura 4, a seguir, ilustra essa arquitetura institucional, evidenciando os distintos níveis de governança e gestão que se articulam desde a Alta Administração, passando pelo Estado-Maior do Exército (EME), os Órgãos de Direção, como a SEF, até os Comandos Operacionais e as UG, representadas pelas OM.

Figura 4 - Estrutura do sistema de governança e gestão do EB



Fonte: Relatório de gestão do Comando do Exército (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2025, p. 16).

A análise da estrutura do SG²Ex, conforme ilustrado na Figura 4, evidencia que a governança no EB vai além da definição estratégica realizada pela alta administração, constituindo um processo articulado entre diferentes níveis hierárquicos e funcionais. Destaca-se o papel dos gestores de ações orçamentárias, que atuam como elo entre as instâncias estratégicas e operacionais, sendo responsáveis por orientar, monitorar e acompanhar a execução das despesas, além de propor ajustes necessários para assegurar a aderência aos objetivos institucionais e às normas internas.

No âmbito operacional, as UG, representadas pelas OM, configuram-se como o núcleo executor das despesas orçamentárias. A interação eficaz entre OM, gestores de ações orçamentárias e instâncias superiores é fundamental para o funcionamento dos mecanismos de governança e para o controle dos RAP, contribuindo para a mitigação dos fatores que levam ao seu cancelamento.

A efetividade das estruturas de governança mencionadas, particularmente no ciclo que se estende da alocação dos recursos até sua aplicação final, é crucial. Neste contexto, a governança na execução orçamentária emerge como um conceito central para esta pesquisa. Ela compreende o conjunto de mecanismos, processos e arranjos institucionais especificamente voltados a assegurar a orientação, o monitoramento e o controle da aplicação dos recursos públicos, desde sua disponibilização ao órgão até a efetivação da despesa pela UG, sempre em conformidade com os objetivos estratégicos e a legislação vigente.

Esta dimensão da governança não se esgota na existência de normativos, mas pressupõe, fundamentalmente, a atuação coordenada e diligente dos diversos atores e instâncias envolvidas. Tal coordenação é vital para a integração transparente e eficaz entre o planejamento orçamentário, a execução física e financeira das despesas e os subsequentes controles, com vistas à promoção da disciplina fiscal, da *accountability* e à maximização do valor público gerado (Tribunal de Contas da União, 2020). A análise das fragilidades nesse âmbito da governança é, portanto, essencial para compreender os determinantes dos cancelamentos de RAP.

No EB, diretrizes recentes reforçam a necessidade de uma atuação integrada, comunicação clara e compartilhamento de responsabilidades em toda a cadeia de comando para a efetivação dessa governança. A SEF, por meio de órgãos como a Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO), Assessoria de Planejamento e Gestão (APG), os CGCFEx e o Instituto de Economia e Finanças (IEFEx), desempenha papel central no suporte técnico, normativo e de capacitação, promovendo o alinhamento entre planejamento estratégico, controle e execução (Exército Brasileiro, 2025a; 2025b).

A governança da execução orçamentária na instituição abrange especificamente o ciclo que se inicia com a disponibilização dos recursos às Unidades Orçamentárias (UO) sob controle direto, Fundo do Exército e Comando do Exército, e se estende até sua efetiva aplicação pelas UG. Este ciclo inclui a distribuição dos créditos conforme a LOA, o repasse aos gestores de ação orçamentária e às UG, a condução das fases de empenho, liquidação e pagamento, e o remanejamento interno de recursos, sempre em observância à legislação (Brasil, 1964).

É fundamental ressaltar que, para os fins deste estudo, a análise da governança na execução orçamentária do EB limita-se a este ciclo interno, excluindo entidades vinculadas como a Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL) e a Fundação Osório, cujos orçamentos não são diretamente administrados pela instituição (Exército Brasileiro, 2025a). A atuação da SEF neste contexto foi objeto de análise por Guimarães (2022), que identificou desafios na coordenação e controle da execução, sugerindo que fragilidades persistentes podem correlacionar-se à formação e ao cancelamento de RAP.

Tal constatação realça a importância de robustecer os mecanismos de governança para assegurar a correta aplicação dos recursos e o cumprimento tempestivo das obrigações. As Diretrizes do Comandante do Exército e do Secretário de Economia e Finanças, associadas a ferramentas como o SAG, reiteram a prioridade institucional à gestão eficiente, à qualidade do gasto e ao aperfeiçoamento contínuo do ciclo de planejamento e execução, visando mitigar riscos, especialmente os vinculados à gestão dos RAP (Exército Brasileiro, 2025a; 2025b).

Dessa forma, a governança pública no EB, alicerçada nos mecanismos de liderança, estratégia e controle, busca promover a administração eficiente e responsável dos recursos em todos os níveis. O aprofundamento na efetividade dessas estruturas, particularmente no que tange à prevenção de falhas que culminem em cancelamentos de RAP, constitui o cerne desta pesquisa e será pormenorizado na seção subsequente.

6.7 FALHAS DE GOVERNANÇA E SEUS IMPACTOS NOS RAP

A consolidação de estruturas de governança pública robustas, conforme examinado na seção precedente, configura-se como requisito indispensável para assegurar uma administração orçamentária eficiente, transparente e orientada por resultados no âmbito do setor público (Tribunal de Contas da União, 2020; Couto; Rodrigues, 2021). No entanto, a literatura e a prática administrativa reiteram que a mera existência de normativos, políticas ou estruturas não garante a plena efetividade dos sistemas de governança (Fukuyama, 2013; Gomide; Pires, 2014). A governança manifesta-se sobretudo na qualidade de sua implementação, no alinhamento de estratégias e no rigor dos controles praticados.

Falhas nos componentes centrais da governança frequentemente resultam em distorções que afetam a execução orçamentária e fomentam a utilização inadequada dos RAP. Os efeitos dessas disfunções ultrapassam o plano técnico-operacional, comprometendo a confiança social, a credibilidade das instituições e o alcance dos objetivos institucionais (Tribunal de Contas da União, 2020; Cavalcante; Pires, 2018).

A literatura nacional apresenta um corpo consistente de estudos que demonstram a relação entre falhas de governança e problemas recorrentes na gestão dos RAP. Carvalho (2019), ao examinar o FNDE, destaca o acúmulo e o cancelamento de RAP como sintomas de déficits no planejamento e na execução. Nonaka (2019), em análise sobre universidades federais, aponta os RPNP como indicadores de ineficiência gerencial. Ávila (2023) discute como a indefinição de processos e a ausência de monitoramento contribuem para o surgimento e o cancelamento de RAP. Feitosa (2021) e Campos (2021) reforçam que a opacidade dos processos, associada à fragmentação dos controles e à baixa responsabilização dos gestores, resulta em acúmulo de passivos orçamentários.

O mecanismo de liderança, conforme referendado pelo TCU (2020), envolve o direcionamento estratégico, a promoção de uma cultura de integridade, a responsabilização e a capacidade de mobilização dos gestores para o alcance de resultados. Fragilidades nesse

mecanismo manifestam-se, por exemplo, em baixo comprometimento da alta administração com o planejamento rigoroso, ausência de *accountability*, permissividade com práticas como a “dezembrada” (concentração de empenhos ao final do exercício) e cultura organizacional pouco orientada ao aprendizado (Barros, 2020; Ostrom, 1991; Guimarães, 2022; Ribeiro, 2022). Tais características podem resultar em postergação de obrigações e na inscrição excessiva de RAP, além de desestimular o aprimoramento contínuo.

A dimensão estratégica da governança envolve o alinhamento entre os objetivos organizacionais, o planejamento realista das ações, a gestão adequada de riscos e a definição de prioridades (Tribunal de Contas da União, 2020). Estudos demonstram que déficits de estratégia, como o planejamento orçamentário irrealista, o desalinhamento entre recursos e necessidades, a superestimação de demandas e a ausência de indicadores de desempenho, frequentemente conduzem à inscrição de RAP com baixa chance de execução (Carvalho, 2019; Campos, 2021; Giacomoni, 2022; Ávila, 2023). A recorrência da prática da “dezembrada” e o uso inadequado de reservas orçamentárias indicam falhas de estratégia e ampliam o risco de cancelamento posterior.

Adicionalmente, a ineficácia na gestão de riscos, incluindo a falta de análise das capacidades de fornecedores e a ausência de planos de contingência para fatores externos, potencializa o volume de empenhos não liquidados e de RAP cancelados (Fukuyama, 2013; Barros, 2020).

O controle é componente indispensável à boa governança, abrangendo o monitoramento contínuo da execução, avaliação de resultados, conformidade normativa e promoção da transparência (Brasil, 2017; Tribunal de Contas da União, 2020). Fragilidades nesse mecanismo incluem monitoramento insuficiente dos contratos, controles internos frágeis, justificativas genéricas para cancelamento de RAP, baixa transparência e ausência de mecanismos eficazes de sanção a fornecedores inadimplentes (Andrade; Cavalcante, 2022; Nonaka, 2019; Assis, 2023). Tais debilidades dificultam a identificação das causas reais dos cancelamentos e perpetuam práticas que comprometem a integridade fiscal.

Além disso, a literatura destaca que a opacidade nos registros, a morosidade nas respostas a auditorias, a documentação deficiente das justificativas e a ausência de responsabilização pelos desvios identificados contribuem para a recorrência dos problemas e dificultam o controle social (Ostrom, 1991; Giacomoni, 2022).

A literatura sobre governança enfatiza que a eficácia dos mecanismos de liderança, estratégia e controle é condicionada por um elemento transversal e habilitador: as capacidades institucionais (Cavalcante; Pires, 2018). Estas capacidades representam a aptidão efetiva do Estado para formular e implementar políticas, mobilizar recursos e alcançar seus objetivos, sendo a infraestrutura humana, tecnológica e organizacional sobre a qual a governança opera (Fukuyama, 2013).

Tais capacidades podem ser decompostas em uma dimensão técnico-administrativa, que inclui a existência de pessoal qualificado, sistemas de informação adequados e processos bem definidos, e uma dimensão político-relacional, que envolve a habilidade de coordenar atores e articular interesses (Gomide; Pires, 2014). No contexto desta pesquisa, deficiências na capacidade técnico-administrativa, como a carência de fiscais de contrato com conhecimento específico, comprometem diretamente a eficácia do mecanismo de Controle.

De nada vale, portanto, uma estratégia bem desenhada ou diretrizes claras da liderança se a organização não dispõe de pessoal qualificado para implementá-las. A fragmentação organizacional e a ausência de processos de aprendizado, por sua vez, minam a capacidade de resposta do sistema (Ostrom, 1991; Pierre; Peters, 2000). A análise das capacidades é, assim, fundamental, pois uma falha neste nível pode ser a causa-raiz que explica as debilidades em todos os outros mecanismos de governança.

Conforme destacado por Mauricio e Andrade (2024), a análise dos cancelamentos de RAP no EB evidencia que tais eventos podem ter três origens principais, conforme apresentado no Quadro 1. Essa classificação das origens foi fundamental para a categorização das justificativas dos gestores e para a análise dos determinantes encontrados na pesquisa empírica.

Quadro 1 - Origens das falhas com potencial de impacto na forma de cancelamentos de RAP

Origem da falha	Descrição	Impacto potencial nos cancelamentos de RAP
Gestão interna do EB	Planejamento inadequado, monitoramento insuficiente, ausência de controle eficiente, limitações na capacitação técnica dos gestores (incluindo Unidades Gestoras e Gestores de Ações Orçamentárias) e ausência de sanções efetivas. Inclui cancelamentos determinados por solicitações de órgãos de controle interno ou externo, ou decisões judiciais.	Pode ampliar cancelamentos em virtude de erros administrativos, previsões imprecisas, irregularidades, ilegalidades e falhas na execução orçamentária, afetando a eficiência na aplicação dos recursos e resultando em cancelamentos dos RAP.
Fornecedores	Inadimplência, com possível descumprimento de prazos ou entrega insatisfatória de bens e serviços.	Pode gerar cancelamentos devido à não liquidação de despesas, possivelmente agravados por fiscalização e sanções frágeis, impactando a qualidade das aquisições.
Fatores esperados ou supervenientes	Cancelamentos naturais (saldos residuais), decisões de órgãos superiores à UG, mudanças legislativas, eventos imprevistos (como pandemias) e outros fatores que fogem ao controle dos atores envolvidos no processo administrativo (administração e fornecedores).	Podem resultar em cancelamentos previstos ou inevitáveis de RAP, refletindo a necessidade de maior flexibilidade e práticas administrativas aprimoradas para adaptação ao contexto, visando minimizar impactos negativos e assegurar a continuidade das políticas públicas.

Fonte: Elaboração própria com dados de Mauricio e Andrade (2024).

As evidências sugerem que a ausência de monitoramento contínuo dos contratos, fiscalização inadequada e inexistência de mecanismos de sanção a fornecedores inadimplentes aumentam o risco de cancelamentos evitáveis (Ávila, 2023; Nonaka, 2019). Adicionalmente, irregularidades administrativas podem levar a cancelamentos determinados por órgãos de controle, afetando diretamente a eficiência na alocação dos recursos (Carvalho, 2019; Nonaka, 2019).

Ainda, a falta de alinhamento entre planejamento e orçamento, a ausência de indicadores de desempenho e a deficiência na formação dos gestores se traduzem em liquidações intempestivas ou inexistentes, reforçando a importância das capacidades institucionais como dimensão transversal (Cavalcante; Pires, 2018; Fukuyama, 2013).

Por fim, é importante mencionar que cancelamentos decorrentes de fatores supervenientes, embora nem sempre sejam evitáveis, exigem, a adoção de práticas administrativas flexíveis e capacidade de adaptação para minimizar seus efeitos negativos (Couto; Rodrigues, 2021).

Com base na discussão precedente, apresenta-se a seguir o quadro analítico que sistematiza as funções dos mecanismos de governança e um conjunto de possíveis falhas de

governança e sua manifestação como evidências empíricas, no contexto dessa pesquisa. O Quadro 2 estrutura e orienta a posterior análise dos achados dessa pesquisa.

Quadro 2 – Falhas na governança com possível impacto sobre a gestão dos RAP

Mecanismo de governança	Função principal	Falhas de governança	Manifestação empírica
Liderança	Direcionar, inspirar, responsabilizar, promover integridade e cultura institucional.	Comprometimento insuficiente da alta gestão; falta de responsabilização; comunicação deficiente de prioridades; cultura que tolera práticas inadequadas; e incentivos desalinhados.	Tolerância com saldos antigos de RAP; falta de cobrança efetiva por resultados; ausência de aprendizado com erros anteriores; e baixo engajamento em capacitação.
Estratégia	Alinhar objetivos, definir prioridades, planejar e gerenciar riscos, integrar ações.	Planejamento orçamentário irrealista ou desalinhado; cronogramas inconsistentes; superestimação de necessidades; ausência de indicadores de desempenho; e deficiente análise de riscos.	Concentração de empenhos no fim do exercício; inscrição de rap para projetos inviáveis; e cancelamentos recorrentes por saldo residual; e falta de planos de contingência.
Controle	Monitorar, avaliar, assegurar conformidade, promover transparência, <i>accountability</i> .	Monitoramento insuficiente da execução; controles internos frágeis; falta de transparência; gestão de contratos e fornecedores ineficaz; e justificativas genéricas para cancelamentos.	RPNP mantidos sem execução; cancelamentos por término de vigência não antecipado; dificuldade em identificar causas reais; e auditorias apontando fragilidades de controle.

Fonte: Elaborada pelo autor.

6.8 TIPOLOGIA DAS ORGANIZAÇÕES MILITARES

Para investigar os determinantes do cancelamento de RAP no EB, é fundamental reconhecer que a instituição não constitui um bloco administrativo homogêneo. As OM que a compõem possuem missões, estruturas e processos de gestão distintos, o que sugere a existência de diferentes padrões de comportamento na execução orçamentária. Uma análise agregada, que não distinga tais especificidades, poderia ocultar dinâmicas relevantes.

Por essa razão, este estudo adota como ferramenta metodológica a criação de uma tipologia funcional, agrupando as OM com base na natureza de sua atividade-fim. O pressuposto é que as afinidades funcionais se traduzem em ciclos de aquisição e perfis de despesa

semelhantes. Compreender essas características é um pré-requisito para formular hipóteses sobre como cada grupo se relaciona com a inscrição, manutenção e eventual cancelamento de RAP, o objeto central desta pesquisa.

A fim de conferir clareza e rigor à análise, detalha-se a natureza de cada categoria analítica. A definição precisa das missões e das características de cada grupo de OM estabelece uma base para a análise comparativa. O Quadro 3, a seguir, descreve as doze categorias utilizadas, focando em suas atribuições primordiais no âmbito da Força Terrestre.

Quadro 3 - Descrição das categorias das OM

Construção	Organizações cuja finalidade principal é o planejamento, a coordenação, a fiscalização e/ou a execução de obras de engenharia e infraestrutura de interesse da Força ou em cooperação com outros órgãos.
Grande Unidade Operacional	Organizações de escalão Brigada ou Divisão, que reúnem múltiplas unidades de combate e de apoio sob um comando único.
Grande Comando Administrativo	Órgãos responsáveis pela gestão de áreas estratégicas para toda a Força, como logística e pessoal.
Ensino	Estabelecimentos como escolas e centros de instrução, cuja missão é a formação, o aperfeiçoamento e a especialização dos recursos humanos (oficiais e praças) do Exército.
Logística	Unidades executoras do apoio logístico direto, como batalhões de suprimento, transporte e manutenção. São responsáveis por prover os meios materiais e os serviços necessários à sustentação das demais OM.
C Mil A	Grandes comandos de base territorial que exercem a autoridade militar sobre todas as OM localizadas em sua respectiva área geográfica. Articulam a estratégia nacional com a execução regional de operações e da gestão administrativa.
Operacional	Unidades de combate de nível tático (batalhões, regimentos etc.), que constituem a base da estrutura de combate da Força Terrestre. São as executoras diretas das missões de defesa e segurança.
Saúde	Hospitais, policlínicas e postos médicos, cuja missão é prover assistência à saúde do efetivo militar e de seus dependentes, assegurando a higidez da tropa, além de poder atuar em ações de saúde pública.
UG de Órgãos de Direção	UG vinculadas aos Órgãos de Direção.
Grande Unidade Logística	Organização análoga à Grande Unidade Operacional, que reúne múltiplas unidades logísticas sob um comando único.
Ciência e Tecnologia	Englobam desde institutos de ensino e pesquisa, como o Instituto Militar de Engenharia, a centros de desenvolvimento e avaliação de sistemas e materiais de emprego militar
Administrativa	Organizações cuja missão principal é a execução de atividades-meio e de rotina, como pagamentos, gestão de patrimônio e suporte administrativo geral.

Fonte: Elaborada pelo autor.

7 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, delineado para investigar de forma aprofundada os determinantes do cancelamento de RAP no âmbito do EB, visando identificar fatores condicionantes e propor medidas para a mitigação de perdas orçamentárias. Adotou-se abordagem mista, estruturada em etapas sequenciais, em que resultados quantitativos

subsidiar e enriquecem as análises qualitativas, propiciando compreensão ampliada e contextualizada das razões dos cancelamentos e de possíveis estratégias de enfrentamento.

O recorte temporal abrangeu os exercícios de 2023 e 2024. A delimitação temporal decorreu, de um lado, da constatação em estudo exploratório anterior (Mauricio; Andrade, 2024) de que um período restrito impediria captar variações sazonais e padrões robustos; de outro, considerou-se que 2023 constituiu o primeiro exercício em que as justificativas dos gestores para o cancelamento de RAP foram registradas de maneira sistemática, enquanto 2024 representa o ano mais recente com exercício plenamente encerrado. Tal escolha buscou assegurar não apenas robustez, mas também máxima atualidade e representatividade às análises.

O universo da pesquisa foi circunscrito aos recursos orçamentários alocados às UO Comando do Exército e Fundo do Exército, cuja aplicação ocorre por intermédio de suas respectivas UG. Tal delimitação justifica-se pela capacidade de governabilidade e controle direto sobre o processo de dispêndio, alinhando-se ao foco deste estudo na governança na execução orçamentária no EB. Por conseguinte, foram excluídos os destaques orçamentários recebidos de outras entidades, cujas eventuais perdas impactariam primariamente o órgão cedente, bem como os recursos enviados para execução por terceiros, sobre os quais o EB não detém ingerência direta.

Adicionalmente, o escopo da análise restringiu-se aos Grupos de Natureza da Despesa 3 (Outras Despesas Correntes) e 4 (Investimentos). Esta escolha decorre da concentração, nestes grupos, de despesas que comportam efetiva margem para decisão e intervenção gerencial. Excluiu-se, portanto, o GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais) devido ao seu caráter predominantemente obrigatório e à reduzida discricionariedade na sua gestão (Giacomoni, 2022; Silva, 2021)

O percurso metodológico foi operacionalizado em sete etapas interconectadas, favorecendo a triangulação de métodos e a análise integrada dos dados. Inicialmente, delimitou-se o foco analítico sobre os RPNP, em razão de sua expressividade e relevância como indicador de eficiência e de potenciais fragilidades na execução orçamentária, considerando-se que os RPP correspondem a compromissos já liquidados, cujos cancelamentos são residuais e, geralmente, decorrem de incorreções pontuais ou exceções à normalidade do processo de execução (Nonaka, 2019). Na sequência, procedeu-se à extração e análise estatística descritiva dos dados orçamentários relativos aos RAP, utilizando as bases do SAG para os exercícios de 2023 e 2024.

A segunda etapa foi dedicada à análise das justificativas de cancelamento registradas no SAG. O procedimento de codificação variou entre os exercícios, refletindo uma evolução no próprio sistema de coleta. Para o ano de 2023, as justificativas constavam apenas em um campo de texto livre, o que exigiu que o pesquisador realizasse a tarefa de interpretar e codificar manualmente cada registro para enquadrá-lo em categorias de análise.

Já para o exercício de 2024, em uma evolução da ferramenta, os próprios gestores das UG passaram a selecionar a causa principal do cancelamento a partir de uma lista de categorias estruturadas, além de disporem de um campo de livre escrita para detalhamentos. A fim de garantir a comparabilidade entre os anos e o rigor da análise, as mesmas categorias de 2024 foram utilizadas nessa pesquisa como base para a revisão da codificação dos dados de 2023, conforme detalhado no Quadro 3.

Em sequência, foi realizada a terceira etapa da pesquisa, de enquadramento das justificativas segundo sua origem, agrupando os casos em falhas internas de gestão, problemas relativos a fornecedores ou fatores esperados/supervenientes. As definições sobre a origem das falhas que levam aos cancelamentos de RAP encontram-se detalhadas no Quadro 1 (p. 53), enquanto o enquadramento das justificativas está sistematizado no Quadro 4. A categorização por origem, inspirada em metodologias de análise de processos e identificação de pontos críticos, como as matrizes de causa e efeito, permite uma visão estruturada sobre o fenômeno e facilita a identificação de padrões recorrentes.

Tal sistematização revelou-se relevante não apenas para a compreensão das motivações dos cancelamentos, mas também por ter fornecido subsídios para a etapa seguinte da pesquisa realizada, na qual foram propostas estratégias de mitigação alinhadas às diferentes origens das falhas detectadas.

Quadro 4 - Categorização das justificativas de cancelamento de RAP agrupadas por origem da falha

Origem da falha	Categoria	Descrição
Gestão interna do EB	Inclusão indevida em RAP	O empenho foi incluído incorretamente em restos a pagar.
	Inclusão em RAP com valor superestimado	O valor incluído em restos a pagar foi maior que o necessário.
	Falha da UG	A Unidade Gestora cometeu um erro que levou ao cancelamento.
	Avaliação incorreta da demanda	A demanda foi incorretamente avaliada, levando ao cancelamento.
	Erro formal da NE	A Nota de Empenho continha um erro formal.
	Empenho em duplicidade	O empenho foi registrado mais de uma vez, causando duplicidade.
	Por determinação do CGCFEx	O cancelamento foi determinado pelo CGCFEX.
	Por não haver mais necessidade do material/serviço	O material ou serviço contratado não é mais necessário.
	NE não enviada ao fornecedor	A nota de empenho não foi enviada ao fornecedor, o que resultou a não entrega do material ou prestação do serviço
Fornecedores	Não entregou material/serviço	O material ou serviço contratado não foi entregue pelo fornecedor.
	Reequilíbrio econômico/financeiro negado	O pedido de reequilíbrio econômico-financeiro foi negado.
	Descumprimento de contrato	O fornecedor não cumpriu com as obrigações contratuais.
	Entrega parcial	Somente uma parte do material ou serviço foi entregue.

	Sanção ao fornecedor	O fornecedor foi penalizado, resultando no cancelamento.
	Falência da empresa	A empresa fornecedora faliu, impossibilitando a entrega.
	Material/serviço reprovado	O material ou serviço foi reprovado.
Fatores esperados e supervenientes	Saldo residual	Existe um saldo restante do empenho que não foi utilizado, condizente com o contrato e não por erro.
	Rescisão contratual	O contrato foi rescindido, cancelando o empenho.
	Supressão contratual	O contrato sofreu uma supressão que impactou o empenho.
	Término de contrato	O contrato terminou e não foi necessário continuar o empenho.
	Término de obra/PT/TED	A obra ou projeto foi concluído, não necessitando mais do empenho.
	Fato superveniente imprevisto	Um evento inesperado impossibilitou a execução do contrato.
	Fim de vigência de ata	A vigência da Ata de Registro de Preços terminou.
	Impossibilidade de fracionamento	Não foi possível fracionar a execução do empenho.
	Glosa	Um corte ou redução foi aplicado ao valor do empenho.
	Ordens Escalão Superior	Cancelamento por ordens do Escalão Superior.
	Cancelamento de obra	A obra foi cancelada, resultando no cancelamento do empenho.

	Covid-19	A pandemia de COVID-19 impactou a execução do empenho.
	Desequilíbrio econômico-financeiro do fornecedor	O fornecedor sofreu desequilíbrio econômico-financeiro.

Fonte: Elaboração própria.

A quarta etapa consistiu na integração dos dados quantitativos e qualitativos, promovendo o cruzamento das informações de execução orçamentária com as justificativas fornecidas. Essa abordagem buscou identificar padrões, tendências e possíveis inconsistências entre o declarado e o observado.

Os achados emergidos do cruzamento entre dados quantitativos e qualitativos subsidiaram a elaboração de questionário aplicado aos doze CGCFEx, que constitui a quinta etapa da pesquisa. A definição dos tópicos e questões buscou aprofundar, sob a ótica institucional desses Centros, aspectos identificados nas etapas anteriores como recorrentes ou críticos para o entendimento dos determinantes dos cancelamentos de RAP. Os CGCFEx, responsáveis por acompanhar, orientar e controlar a execução orçamentária e financeira das UG em todo o território nacional, possuem missão institucional estabelecida em normativos do Exército, o que lhes confere posição estratégica para o diagnóstico de padrões, recorrências de falhas e potenciais soluções no âmbito da execução do orçamento público no EB (Exército Brasileiro, 2021a).

Para captar as avaliações dos gestores, optou-se pela aplicação de um questionário estruturado com perguntas abertas, que foi respondido institucionalmente por cada um dos CGCFEx, por meio de documento assinado pelo respectivo Chefe. Tal estratégia privilegiou a obtenção de posicionamentos institucionais, em vez de percepções individuais, e foi escolhida por possibilitar maior precisão, qualidade e sistematicidade das respostas. A utilização desse instrumento metodológico também favoreceu a amplitude da coleta e a sistematização das percepções sobre práticas recorrentes, fragilidades e propostas de aprimoramento identificadas pelos Centros.

A análise das respostas dos questionários (sexta etapa) consistiu em um processo de verificação e aprofundamento dos achados anteriores. Procurou-se confirmar, por meio das percepções institucionais dos CGCFEx, os fatores previamente identificados como determinantes para o cancelamento dos RPNP assim como captar possíveis outros determinantes que não haviam emergido nas etapas quantitativa e qualitativa anteriores. Além disso, essa etapa permitiu

reunir e sistematizar propostas de mitigação do cancelamento de RPNP diretamente formuladas pelos Centros, enriquecendo o conjunto de recomendações do estudo.

Esse procedimento possibilitou organizar os determinantes confirmados, bem como destacar novos aspectos apontados pelos respondentes, compondo um quadro abrangente das principais causas do fenômeno sob diferentes perspectivas institucionais. As propostas de mitigação, por sua vez, foram detalhadas em consonância com as fragilidades e recorrências identificadas, subsidiando a preparação dos dados para a etapa seguinte do trabalho.

A sétima etapa metodológica do estudo consistiu na sistematização dos determinantes do cancelamento de RAP sob a ótica da governança pública, integrando dimensões, fatores e falhas conforme previsto no Quadro 2 (p. 54) do trabalho. Para tanto, adotou-se como referencial não apenas o arcabouço normativo, representado pelo Decreto nº 9.203/2017, que institui a política de governança da administração pública federal (Brasil, 2017), e pelas portarias internas de governança do EB (Exército Brasileiro, 2020; 2021b), mas também orientações e conceitos extraídos de referenciais teóricos amplamente reconhecidos, como o Referencial Básico de Governança Organizacional do TCU (Tribunal de Contas da União, 2020), além de estudos recentes sobre governança orçamentária no Brasil.

Dessa forma, cada determinante foi associado ao mecanismo de governança cuja deficiência esteve mais fortemente relacionada ao seu surgimento, detalhando-se, sempre que possível, a natureza da falha subjacente, em consonância com as recomendações de autoavaliação e aprimoramento de governança sugeridas pela literatura (Cavalcante; Pires, 2018; Giacomoni, 2022; Tribunal de Contas da União, 2020). Tal sistematização permitiu não apenas identificar padrões de fragilidades institucionais, mas também orientar o desenho de estratégias para correção no âmbito da gestão, ancoradas tanto nos referenciais normativos quanto nas práticas consolidadas de boa governança, garantindo, assim, aderência à política institucional do EB e ao contexto mais amplo das diretrizes nacionais sobre governança pública.

O delineamento da pesquisa envolveu a utilização de duas bases de dados principais: uma base geral, contendo todos os RAP inscritos e cancelados nos exercícios de 2023 e 2024 (87.190 registros e 40 colunas), e uma base específica, dos cancelamentos com justificativa registrada pelo gestor (8.098 registros e 47 colunas). Destaca-se que a amostra de cancelamentos com justificativa cobre mais de 90% do universo de RAP cancelados no período, conferindo elevada representatividade às análises.

Esta metodologia propôs uma abordagem para compreender os determinantes dos cancelamentos de RAP e sugerir estratégias de mitigação. A pesquisa visou, primordialmente, identificar os determinantes dos cancelamentos, e, a partir dessa compreensão, contribuir para a redução de perdas orçamentárias e para a melhoria da eficiência na gestão dos recursos.

Reconhecem-se limitações deste estudo, relacionadas principalmente à restrição temporal aos exercícios de 2023 e 2024, bem como à exclusão de destaques orçamentários e de despesas de pessoal. Tais restrições, contudo, foram definidas com base na governabilidade do processo, na disponibilidade e qualidade dos dados, e na pertinência analítica dos segmentos de despesa objeto do estudo, alinhando-se ao objetivo de oferecer achados relevantes para a governança da execução orçamentária do EB.

8 RESULTADOS E ANÁLISE

Este capítulo dedica-se à apresentação e à análise sistemática dos dados coletados nesta pesquisa, com o propósito de expor as evidências empíricas que levaram à identificação dos determinantes do cancelamento de RAP. Busca-se, assim, construir um panorama abrangente sobre o fenômeno, combinando a análise dos registros do SAG com a perspectiva qualificada dos CGCFEx. O universo de dados, incluindo seu escopo e fontes, foi pormenorizado no Capítulo 7 (Metodologia) e servirá de referência para todas as análises deste capítulo, não sendo tais detalhamentos aqui repetidos em prol da concisão.

A análise estrutura-se em seções que refletem as etapas da abordagem metodológica sequencial. Inicialmente, na seção 8.1, apresenta-se um diagnóstico quantitativo, explorando a magnitude, o perfil e as justificativas dos cancelamentos dos RPNP ocorridos no período 2023-2024. Os resultados da análise, apresentados na seção 8.2, foram convertidos em questões norteadoras para a fase subsequente. A análise dessas questões é detalhada na seção 8.3. Por fim, a seção 8.4 realiza a triangulação dos dados, consolidando os determinantes validados que sustentam as conclusões do estudo.

8.1 CARACTERIZAÇÃO DOS CANCELAMENTOS E ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS

A incursão inicial nos dados do SAG permite quantificar a extensão dos cancelamentos de RPNP e delinear o perfil financeiro predominante dessas ocorrências. A Tabela 6 apresenta os valores agregados que dimensionam o volume de RPNP inscritos e o montante que não logrou execução, resultando em cancelamento, no período de 2023-2024.

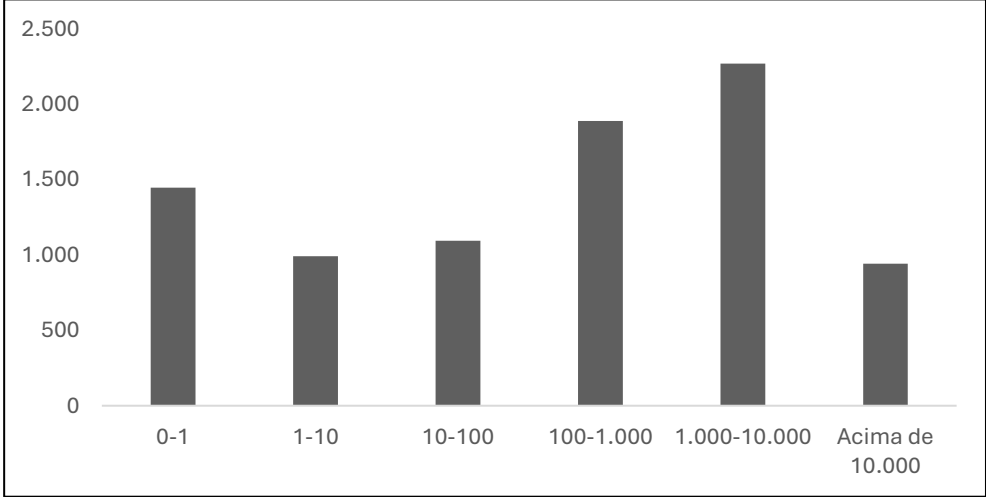
Tabela 6 - Panorama geral de empenhos inscritos e cancelados, no período 2023 - 2024

Descrição	Valores
Quantidade de empenhos	87.190
Valor total inscrito (R\$)	6.591.414.048,19
Valor total cancelado (R\$)	128.450.278,25
% cancelado/inscrito	1,95

Fonte: SAG (2025).

O Gráfico 2, por sua vez, oferece uma perspectiva granular da distribuição desses cancelamentos ao estratificá-los por faixas de valor.

Gráfico 2 - Distribuição dos cancelamentos de RAP por valor, no período 2023 - 2024



Fonte: Elaboração própria com dados do SAG (2025).

Os dados do Gráfico 2 apontam para uma notável concentração de ocorrências de cancelamento nas faixas de valores mais baixos. Especificamente, as três primeiras faixas (até R\$ 100,00) agrupam uma quantidade expressiva do total de cancelamentos registrados. Em contraste, a faixa de valores "Acima de 10.000" registra o menor número de ocorrências, embora, como se verá, os valores individuais nessa faixa possam ter impacto financeiro relevante.

Para uma análise mais aprofundada da estrutura financeira dos valores cancelados, a Tabela 7 apresenta as estatísticas descritivas pertinentes.

Tabela 7 - Estatísticas descritivas dos valores cancelados de RAP, no período 2023 - 2024

Descrição	Valores
Quantidade	8.633
Média	14.878,99
Desvio padrão	123.585,84
Valor mínimo	0,01
25% (1º Quartil)	5,4
50% (Mediana)	314,64
75% (3º Quartil)	2.842,40
Valor máximo	5.609.590,00

Fonte: SAG (2025).

A Tabela 7 revela aspectos importantes sobre a distribuição dos valores cancelados. A média de R\$ 14.878,99 é consideravelmente superior à mediana de R\$ 314,64. Essa disparidade é um indicador estatístico claro de assimetria positiva (à direita) na distribuição dos dados. Isso significa que a maioria dos cancelamentos ocorre em valores inferiores à média, sendo esta influenciada por um número relativamente pequeno de cancelamentos de montantes muito elevados. A mediana, neste caso, oferece uma medida de tendência central mais representativa do cancelamento típico.

O desvio padrão de R\$ 123.585,84, substancialmente maior que a média e, principalmente, que a mediana, quantifica uma elevada dispersão nos valores cancelados. Tal variabilidade indica que os montantes cancelados não se concentram em torno de um valor específico, mas apresentam uma grande amplitude, dificultando a generalização sobre o impacto financeiro de um cancelamento individual.

Os quartis confirmam essa heterogeneidade. O primeiro quartil (25%) de R\$ 5,40 demonstra que um quarto dos cancelamentos envolve valores monetários ínfimos. Por sua vez, o terceiro quartil (75%) de R\$ 2.842,40, em conjunto com o valor máximo de R\$ 5.609.590,00, evidencia a presença de valores discrepantes que, embora menos frequentes, possuem um peso financeiro significativo e são responsáveis pela assimetria observada.

A análise indica que o fenômeno do cancelamento de RPNP é caracterizado por uma grande quantidade de ocorrências de baixo valor monetário, mas cujo impacto financeiro total é também influenciado por um número menor de cancelamentos de valores expressivos. Essa estrutura heterogênea dos dados é um achado relevante, pois sugere que não existe um perfil único de cancelamento, o que terá implicações para a investigação de seus determinantes e para a proposição de estratégias de gestão.

A análise estratificada dos RPNP cancelados por grupo de despesa (Tabela 8) mostra-se crucial para detectar concentrações ou especificidades conforme a natureza do gasto. Essa desagregação evidencia tanto os grupos de maior peso financeiro absoluto quanto aqueles com maior propensão relativa ao cancelamento.

Tabela 8 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por natureza de despesa detalhada, no período 2023 - 2024

Natureza da despesa detalhada	Inscrito (R\$ milhões)	Cancelado (R\$ milhões)	% cancelado	% cancelado / inscrito
Fretes e transportes	23,01	2,18	1,70	9,47
Obras e manutenção de bens imóveis	743,65	58,96	45,90	7,93
Diárias, passagens e demais despesas com locomoção	96,89	7,09	5,52	7,32
Materiais de consumo	4,62	0,19	0,15	4,11
Uniformes	462,19	9,81	7,64	2,12
Outras despesas	250,75	5,57	4,34	2,22
Serviços de terceiros (PF e PJ)	496,09	7,86	6,12	1,58
Gêneros e alimentação	175,51	3,18	2,48	1,81
Material de emprego militar	1.789,22	18,7	14,56	1,05
Despesas com viaturas	364,39	3,08	2,40	0,85
Materiais e serviços de saúde	355,01	4,15	3,23	1,17
Combustíveis e lubrificantes	185,34	1,88	1,46	1,01
Materiais e serviços de limpeza e conservação	71,29	0,7	0,55	0,98
Materiais e serviços de Tecnologia da Informação	359,88	1,44	1,12	0,40
Pagamento de pessoal	3,86	0,02	0,02	0,52
Mobiliário e outros materiais permanentes	667,77	2,52	1,96	0,38
Concessionárias e comunicações	349,35	0,88	0,69	0,25
Auxílios e outros pagamentos de pessoal	192,59	0,23	0,18	0,12
Total	6.591,41	128,45	100	1,95

Fonte: SAG (2025).

A Tabela 8 evidencia que a natureza de despesa detalhada "Obras e manutenção de bens imóveis" concentra o maior volume financeiro de cancelamentos, com R\$ 58,96 milhões, o que corresponde a expressivos 45,90% do total de R\$ 128,45 milhões cancelados em RPNP. Este achado é particularmente relevante, dado o impacto absoluto que representa.

Quando se analisa a taxa de cancelamento intragrupo (% Cancelado / Inscrito), que reflete a proporção do valor inscrito em RPNP que não logrou execução, outros grupos ganham destaque. "Fretes e transportes" exibe a maior taxa, com 9,47% de seus RPNP cancelados, um

percentual significativamente superior à média geral de 1,95% (Tabela 6). O grupo "Obras e manutenção de bens imóveis", além de seu peso absoluto, também apresenta uma alta taxa interna de cancelamento de 7,93%.

Em contrapartida, é notável que o grupo "Material de emprego militar", apesar de seu significativo volume de RPNP inscritos (R\$ 1,79 bilhão) e sua segunda posição em valor absoluto cancelado, apresente uma taxa de cancelamento interna de apenas 1,05%. Este comportamento distinto – alto volume inscrito, participação considerável no total cancelado, mas baixa taxa interna de cancelamento – indica uma dinâmica particular que o diferencia de grupos como "Obras" ou "Frete".

A análise comparativa dos grupos de despesa na Tabela 8, portanto, revela padrões heterogêneos. A magnitude do valor cancelado não é o único indicador de criticidade; a taxa de cancelamento em relação ao inscrito no próprio grupo é igualmente elucidativa.

A análise da distribuição dos cancelamentos de RPNP entre os 12 CGCFEx oferece uma nova perspectiva do fenômeno, conforme detalhado na Tabela 9. Esta estratificação é relevante para identificar eventuais disparidades na manifestação dos cancelamentos e para contextualizar a coleta de percepções realizada junto a esses órgãos, conforme previsto na metodologia desta pesquisa.

Tabela 9 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por CGCFEx, no período 2023 - 2024

CGCFEX	Quantidade	Valor Cancelado (R\$ milhões)	Valor Inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
9º CGCFEx	396	12,98	145,01	4,59	10,11	8,95
8º CGCFEx	331	6,04	89,41	3,83	4,70	6,76
12º CGCFEx	1.223	15,05	236,45	14,17	11,72	6,37
7º CGCFEx	576	5,83	119,33	6,67	4,54	4,88
4º CGCFEx	586	6,43	157,63	6,79	5,01	4,08
1º CGCFEx	660	23,53	599,14	7,65	18,32	3,93
5º CGCFEx	454	3,00	145,67	5,26	2,34	2,06
3º CGCFEx	1.194	4,20	214,06	13,83	3,27	1,96
10º CGCFEx	596	1,00	65,46	6,90	0,77	1,52
6º CGCFEx	356	0,96	68,49	4,12	0,75	1,40
2º CGCFEx	669	3,11	296,95	7,75	2,42	1,05
11º CGCFEx	1.592	46,30	4.453,81	18,44	36,05	1,04
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

Observa-se na Tabela 9 uma variação expressiva entre os CGCFEx em relação aos indicadores de cancelamento. O 11º CGCFEx, por exemplo, destaca-se por concentrar o maior volume de "Valor cancelado" (R\$ 46,30 milhões, correspondendo a 36,05% do total) e a maior "Quantidade" de ocorrências (18,44% do total). Este perfil pode estar associado ao fato de este Centro, situado em Brasília-DF, abranger órgãos responsáveis por compras centralizadas de grande vulto para todo o EB, bem como por projetos estratégicos que envolvem despesas de valor elevado.

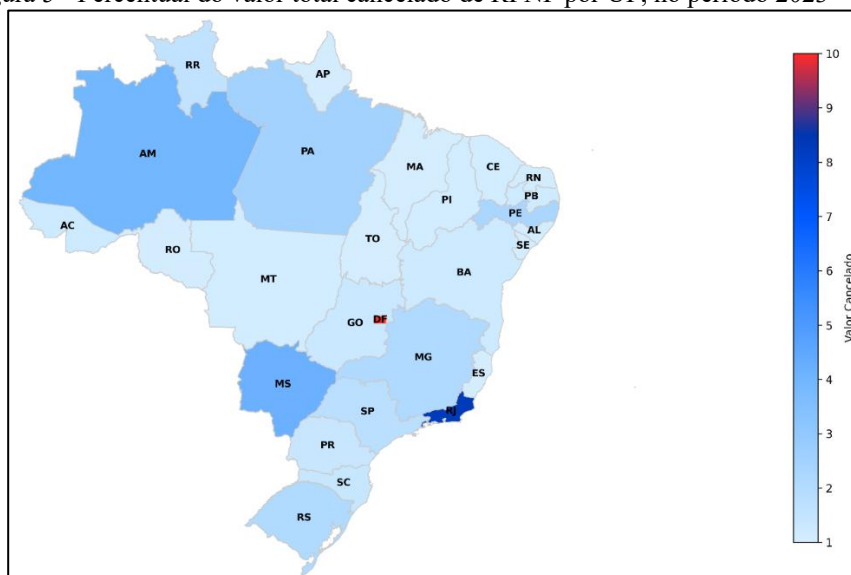
Em termos de propensão ao cancelamento, a taxa de "% cancelado / inscrito" revela um panorama distinto. O 9º CGCFEx (8,95%), o 8º CGCFEx (6,76%) e o 12º CGCFEx (6,37%) apresentam as taxas mais elevadas, indicando que uma proporção maior dos recursos inscritos em RPNP sob a responsabilidade dessas áreas não foi executada. Em contraste, o 11º CGCFEx, apesar do alto volume absoluto de cancelamentos, possui uma taxa interna (1,04%) próxima à média geral (1,95%), o que se explica pelo montante substancialmente maior de RPNP sob sua gestão.

Essa heterogeneidade entre os CGCFEx é um achado relevante. Ela sugere que fatores como as características regionais, os tipos de UG vinculadas, o volume e a natureza das despesas executadas, e as próprias práticas de gestão e controle em cada área de jurisdição podem influenciar de maneira distinta a ocorrência dos cancelamentos de RPNP. Tal diversidade justifica a abordagem metodológica de consultar todos os doze CGCFEx, buscando captar a riqueza de suas perspectivas individualizadas para aprofundar a compreensão dos determinantes do fenômeno em estudo e das particularidades que podem não aparecer na análise agregada dos dados.

Como etapa exploratória, buscou-se mapear a dispersão dos cancelamentos de RPNP no território nacional, adotando-se como critério inicial a Unidade da Federação (UF) de localização da UG. É imperativo ressaltar que esta abordagem possui um caráter preliminar, uma vez que a estrutura organizacional do Exército se baseia em Comandos Militares de Área, cujas jurisdições não correspondem diretamente às fronteiras estaduais.

As Figuras 5 e 6 consolidam os dados sob essa ótica territorial. A análise não visa, portanto, estabelecer uma relação de causalidade com a UF, mas sim ilustrar a heterogeneidade do fenômeno. A Figura 5 demonstra a participação de cada UF no valor total cancelado, enquanto a Figura 6 expõe a taxa de cancelamento interna, ponderada pelo total inscrito em cada localidade.

Figura 5 - Percentual do valor total cancelado de RPNP por UF, no período 2023 - 2024

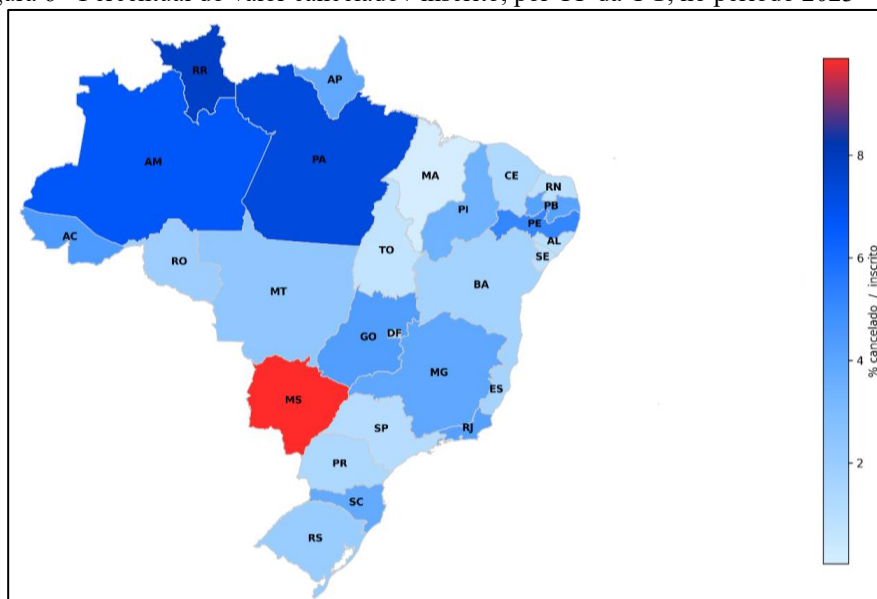


Fonte: Elaboração própria com dados do SAG (2025).

A Figura 5 aponta para uma concentração do impacto financeiro no Distrito Federal (DF) e no Rio de Janeiro (RJ), que, em conjunto, superam metade do valor total de RPNP cancelado. Este padrão sugere que, embora o fenômeno seja nacional, seu peso financeiro absoluto se acentua em localidades que sediam grandes estruturas administrativas e operacionais.

Por sua vez, a Figura 6 revela que Unidades da Federação como Mato Grosso do Sul (MS), Roraima (RR) e Pará (PA) apresentam taxas de cancelamento proporcionalmente mais elevadas. Este indicador sugere uma maior propensão relativa ao cancelamento nessas regiões, independentemente do volume absoluto de recursos.

Figura 6 - Percentual do valor cancelado / inscrito, por UF da UG, no período 2023 - 2024



Fonte: Elaboração própria com dados do SAG (2025).

A assimetria revelada por esta análise exploratória, tanto em valores absolutos quanto relativos, evidencia a inadequação de uma abordagem centralizada e homogênea para compreender o problema. Tal constatação reforça a necessidade de aprofundar a investigação nos níveis tático e operacional, justificando a metodologia adotada nas seções subsequentes, que se baseia na análise das justificativas disponíveis de todas as UG e na percepção dos doze CGCFEx.

A caracterização dos cancelamentos é aprofundada pela análise de sua distribuição segundo o tipo de UG, conforme detalhado na Tabela 10. A classificação funcional empregada, cujas categorias foram definidas no Quadro 3 (p. 55), permite investigar se existem padrões de cancelamento associados às especificidades de cada grupo de organizações no EB.

Tabela 10 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por tipo de UG, no período 2023 - 2024

Tipo	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% Quantidade	% Cancelado	% Cancelado / Inscrito
Construção	1.195	53,91	639,26	13,84	41,97	8,43
Grande Unidade Operacional	931	5,42	116,99	10,78	4,22	4,63
Grande Comando Administrativo	824	7,38	172,01	9,54	5,75	4,29
Ensino	726	7,55	233,95	8,41	5,88	3,23
Logística	953	7,13	264,54	11,04	5,55	2,69
C Mil A	95	0,46	25,38	1,10	0,36	1,82
Operacional	1.816	3,65	254,35	21,04	2,84	1,44
Saúde	630	4,70	364,64	7,30	3,66	1,29
UG de Órgãos de Direção	269	27,97	2.209,00	3,12	21,77	1,27
Grande Unidade Logística	71	0,08	11,93	0,82	0,06	0,68
Ciência e Tecnologia	131	0,83	135,07	1,52	0,65	0,62
Administrativa	992	9,36	2.164,31	11,49	7,29	0,43
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

A Tabela 10 evidencia uma variação expressiva nos indicadores de cancelamento de RPNP entre os diferentes tipos de UG. No que tange ao valor absoluto cancelado, as UG do tipo "Construção" apresentam o maior montante (R\$ 53,91 milhões, correspondendo a 41,97% do total).

A análise da taxa de cancelamento "% cancelado / inscrito", que oferece uma medida da propensão ao cancelamento ajustada pelo volume de recursos inscritos, também revela um

panorama heterogêneo. As UG do tipo "Construção" não apenas lideram em valor absoluto, mas também exibem a taxa de cancelamento interna mais elevada (8,43%), um índice substancialmente superior à média geral de 1,95%.

Em contrapartida, é notável que tipos de UG com grande volume de RPNP inscritos, como "Administrativa" (R\$ 2,16 bilhões inscritos), apresentem taxas internas de cancelamento relativamente baixas (0,43%).

A diversidade de perfis de cancelamento entre os diferentes tipos de UG constitui um achado relevante, que se soma à heterogeneidade já observada nas análises por CGCFEx e por UF. Esta variação funcional sugere que os determinantes dos cancelamentos de RPNP podem ser influenciados pelas missões específicas, pela natureza das despesas predominantes e pelos processos de gestão peculiares a cada tipo de organização. Tal complexidade é um dos desafios para a governança da execução orçamentária, conforme discutido no referencial analítico, que necessita de mecanismos capazes de lidar com essa multiplicidade de contextos.

A análise dos cancelamentos também foi realizada por UO de origem dos recursos, conforme os dados apresentados na Tabela 11. Esta desagregação permite verificar se existem disparidades no comportamento dos cancelamentos entre as duas UO que constituem o escopo deste estudo: o Comando do Exército e o Fundo do Exército.

Tabela 11 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por UO, no período 2023 - 2024

UO	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Comando do Exército	6.660	112,86	5.810,15	77,15	87,86	1,94
Fundo do Exército	1.973	15,59	781,26	22,85	12,14	2,00
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

Os dados da Tabela 11 indicam que a UO Comando do Exército concentra a maior parcela dos RPNP inscritos (aproximadamente 88% do valor total) e, consequentemente, do valor cancelado (87,86%) e da quantidade de ocorrências de cancelamento (77,15%). Este padrão é esperado, dada a magnitude dos recursos e das operações sob a responsabilidade direta desta UO.

O achado mais significativo desta estratificação reside na taxa "% cancelado / inscrito". Observa-se uma notável similaridade entre as duas UO: 1,94% para o Comando do Exército e 2,00% para o Fundo do Exército, ambas muito próximas da média geral de 1,95%. Esta paridade sugere que a propensão relativa à ocorrência de cancelamentos de RPNP é bastante homogênea entre elas.

Tal homogeneidade na taxa de cancelamento indica que os fatores determinantes subjacentes aos cancelamentos podem ter uma natureza sistêmica ou processual que afeta ambas as Unidades Orçamentárias de forma proporcional.

A natureza fiscal da despesa, classificada conforme seu impacto no resultado primário, constitui outra dimensão relevante para a caracterização dos cancelamentos de RPNP. O Manual Técnico de Orçamento (MTO) define resultado primário como a diferença entre receitas e despesas que afetam o endividamento do setor público, classificando as despesas em obrigatórias, discricionárias, emendas parlamentares e operações sem impacto fiscal (Secretaria de Orçamento Federal, 2024).

A Tabela 12 apresenta os dados segundo essa classificação, permitindo identificar se despesas obrigatórias, discricionárias ou vinculadas a emendas parlamentares demonstram comportamentos distintos em relação ao fenômeno estudado.

Tabela 12 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por Resultado Primário, no período 2023 - 2024

Resultado Primário	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Primário sem impacto fiscal	6	2,58	3,32	0,07	2,01	77,67
Emenda de bancada	43	1,86	38,81	0,50	1,45	4,79
Emenda Individual	37	1,57	45,62	0,43	1,22	3,44
Primário obrigatório	3.462	33,72	1.571,76	40,10	26,25	2,15
Primário discricionário	5.082	88,61	4.925,28	58,87	68,99	1,80
Emenda de comissão	3	0,11	6,62	0,03	0,08	1,64
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

Os dados da Tabela 12 revelam que as despesas classificadas como "Primário discricionário" são as que mais contribuem para o volume de cancelamentos, tanto em quantidade de ocorrências (58,87%) quanto em valor financeiro (68,99%). As despesas discricionárias são aquelas sobre as quais o gestor possui maior margem de manobra e que frequentemente são objeto de limites e contingenciamentos. A maior concentração de cancelamentos nesta categoria pode refletir essa flexibilidade, mas também a maior exposição a riscos de não execução ou reavaliação de prioridades. Carvalho (2019) ao analisar a gestão de RAP no FNDE, concentrou-se justamente nas despesas discricionárias, dada sua relevância e os desafios de gestão associados.

A análise dos cancelamentos prossegue com a estratificação dos dados segundo o Órgão dos gestores de Ação Orçamentária/ Plano Orçamentário (AO/PO), conforme detalhado na Tabela 13. Esta perspectiva é crucial, pois os gestores que exercem tais funções são os responsáveis diretos pelo planejamento, acompanhamento e controle dos recursos, influenciando a dinâmica dos RPNP.

O Gestor de AO/PO é a autoridade designada, em uma função específica, para conduzir um ou mais AO/PO. A estrutura de gestão do Exército prevê dois arranjos: em certos casos, uma única autoridade é responsável pela totalidade de uma AO; em outros, uma mesma AO é fragmentada entre múltiplos gestores. Nestas situações, o PO, um detalhamento de natureza gerencial da Ação (Secretaria de Orçamento Federal, 2024), é o instrumento utilizado para delimitar a responsabilidade de cada gestor sobre uma parte específica daquela Ação.

As funções de gestor de AO/PO são exercidas por responsáveis alocados nos mais altos níveis da estrutura da Força. Os órgãos listados na Tabela 13 representam, portanto, esta alta administração e direção estratégica do EB.

Tabela 13 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por órgão do gestor de AO/PO, no período 2023 - 2024

Órgão gestor AO/PO	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
COTER	291	4,64	44,08	3,37	3,61	10,53
DEC	917	14,68	352,37	10,62	11,43	4,17
DGP	2.038	17,42	723,66	23,61	13,56	2,41
Gab Cmt Ex	10	0,09	4,14	0,12	0,07	2,22
DECEX	189	0,90	42,91	2,19	0,70	2,11
SEF	2.025	10,15	516,23	23,46	7,90	1,97
EME	586	50,36	2.876,52	6,79	39,21	1,75
COLOG	2.396	28,56	1.840,92	27,75	22,24	1,55
DCT	181	1,63	190,58	2,10	1,27	0,86
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

O EME apresenta o maior valor absoluto de cancelamentos (R\$ 50,36 milhões, 39,21% do total). Este resultado é predominantemente influenciado por desafios na execução de ações orçamentárias de natureza estratégica e de grande vulto, que, pela sua complexidade e, por vezes, caráter plurianual, podem enfrentar maiores percalços até sua completa efetivação.

O Comando Logístico (COLOG) registra o segundo maior montante cancelado (R\$ 28,56 milhões) e a maior quantidade de empenhos cancelados (2.396), embora sua taxa de cancelamento interna (1,55%) seja inferior à média. Os cancelamentos no COLOG foram significativamente impactados por ações relacionadas ao suprimento de materiais essenciais e à

logística de equipamentos, sugerindo dificuldades operacionais ou de planejamento específicas a esses insumos críticos.

O Departamento-Geral do Pessoal (DGP), com R\$ 17,42 milhões cancelados, exibe uma taxa de cancelamento interna (2,41%) acima da média. Este órgão foi particularmente afetado por cancelamentos em despesas de custeio ligadas à movimentação e à assistência ao pessoal, demonstrando que mesmo despesas consideradas rotineiras podem apresentar desafios significativos na gestão de seus RPNP.

A SEF, com R\$ 10,15 milhões em cancelamentos e uma taxa interna (1,97%) próxima à média, teve seus cancelamentos influenciados por ações de manutenção geral e despesas administrativas diversas. O Departamento de Engenharia e Construção (DEC), com R\$ 14,68 milhões cancelados e uma taxa de 4,17%, evidenciou dificuldades na execução de projetos de infraestrutura, com alguns indicando inviabilidade ou interrupção completa.

Destaca-se o Comando de Operações Terrestres (COTER) que, apesar de um volume financeiro absoluto de cancelamentos menor (R\$ 4,64 milhões), apresenta a maior taxa proporcional de cancelamento entre os órgãos gestores (10,53%). Este índice elevado é majoritariamente impulsionado por ações finalísticas relacionadas ao preparo e emprego da Força Terrestre, o que pode refletir desafios operacionais, logísticos ou de planejamento particulares à execução dessas atividades essenciais.

Os demais órgãos, como o Departamento de Ciência e Tecnologia (DCT) e o Departamento de Educação e Cultura do Exército (DECEX), embora com volumes cancelados menores, também indicaram sensibilidade em projetos específicos de pesquisa, desenvolvimento ou atividades de ensino. O Gabinete do Comandante do Exército apresentou cancelamentos principalmente em ações de comunicação institucional.

A análise dos dados da Tabela 13, portanto, não apenas caracteriza o fenômeno, mas também estabelece a relevância da investigação sobre o papel e a capacidade de atuação desses órgãos, um componente chave da governança da execução orçamentária.

A análise da distribuição dos cancelamentos de RPNP segundo a Natureza de Despesa empenhada, detalhada na Tabela 14, oferece *insights* importantes sobre quais tipos de gastos são mais suscetíveis ao não cumprimento da obrigação inscrita e ao subsequente cancelamento. Esta perspectiva é fundamental para compreender a dinâmica operacional e os desafios de gestão associados a diferentes objetos de dispêndio.

Tabela 14 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por Natureza de Despesa, no período 2023 - 2024

Natureza de Despesa	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
449051 - Obras e Instalações	119	44,42	488,92	0,85	34,58	9,09
339030 - Material de Consumo	4.271	30,61	1.628,21	45,49	23,83	1,88
339039 - Outros Serviços de Terceiros – PJ	1.746	16,32	1.205,97	29,33	12,70	1,35
449030 - Material de Consumo	321	12,18	347,10	1,47	9,48	3,51
339033 - Passagens e Despesas com Locomoção	963	7,06	94,74	3,22	5,50	7,46
449039 - Outros Serviços de Terceiros – PJ	98	6,61	228,78	0,67	5,14	2,89
449052 - Equipamentos e Material Permanente	503	5,06	2.162,10	10,24	3,94	0,23
339130 - Material de Consumo	7	4,67	38,99	0,01	3,63	11,97
339040 - Serviços De TI e Comunicação – PJ	150	0,38	70,18	2,04	0,29	0,53
339037 - Locação de Mão-de-Obra	22	0,25	78,36	0,48	0,20	0,32
339004 - Contratação por Tempo Determinado	3	0,22	27,43	0,14	0,17	0,81
339036 - Outros Serviços De Terceiros – PF	45	0,14	4,04	2,47	0,11	3,52
339147 - Obrigações Tributárias	110	0,10	7,83	0,82	0,08	1,32
Demais Naturezas de Despesa	275	0,44	208,76	2,68	0,34	0,21
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

A Tabela 14 demonstra que a Natureza de Despesa "449051 - Obras e Instalações" é a principal responsável pelo valor financeiro dos cancelamentos. Com R\$ 44,42 milhões cancelados, esta rubrica responde por 34,58% do total de R\$ 128,45 milhões cancelados em RPNP, apesar de representar apenas 0,85% da quantidade de ocorrências. Este dado é extremamente significativo e aponta para um impacto desproporcional de poucos, porém

vultosos, cancelamentos nesta natureza de despesa. A taxa de cancelamento ("% cancelado / inscrito") para "Obras e Instalações" também é a segunda mais elevada entre as principais rubricas, com 9,09%, indicando uma alta propensão ao cancelamento para os recursos aqui empenhados.

A natureza "339030 - Material de Consumo" se destaca pela maior quantidade de ocorrências de cancelamento (4.271 eventos, ou 45,49% do total) e pelo segundo maior valor cancelado (R\$ 30,61 milhões, 23,83% do total). No entanto, sua taxa de cancelamento interna (1,88%) é ligeiramente inferior à média geral (1,95%). Este perfil sugere uma grande pulverização de cancelamentos de menor valor individual nesta rubrica, indicando possíveis questões processuais ou de gestão de estoque e planejamento de aquisições rotineiras.

Em contraste, a rubrica "449052 - Equipamentos e Material Permanente", que possui o maior valor inscrito em RPNP (R\$ 2,16 bilhões), apresenta uma das menores taxas de cancelamento internas (0,23%). Isso sugere que, para este tipo de aquisição de bens de capital, a gestão dos RPNP, uma vez inscritos, tende a ser mais efetiva em termos de execução ou que os processos associados são mais estáveis.

A Tabela 15 aprofunda o problema central ao mapear a concentração dos cancelamentos RPNP segundo o mês de emissão da Nota de Empenho (NE) e, indiretamente, o tempo disponível entre o empenho e o encerramento do exercício.

Tabela 15 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por mês de emissão da NE, no período 2023 - 2024

Mês de emissão da NE	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Março	299	6,10	87,47	3,46	4,75	6,98
Agosto	690	15,84	453,56	7,99	12,33	3,49
Outubro	1.251	12,45	453,77	14,49	9,7	2,74
Setembro	823	7,59	341,68	9,53	5,91	2,22
Janeiro	113	0,99	45,57	1,31	0,77	2,18
Fevereiro	222	2,79	138,28	2,57	2,17	2,02
Junho	616	7,15	359,04	7,14	5,57	1,99
Abril	273	3,65	199,59	3,16	2,84	1,83
Dezembro	1.745	30,00	1.752,58	20,21	23,36	1,71
Novembro	1.589	27,44	1.604,99	18,41	21,36	1,71
Maiο	451	8,82	655,19	5,22	6,87	1,35
Julho	561	5,62	499,69	6,5	4,38	1,13
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

Os meses de novembro e dezembro concentram quase metade do valor total inscrito em RPNP. Essa volumosa inscrição, decorrente da exiguidade de tempo para a liquidação da despesa

no próprio exercício, explica a elevada participação desses meses no montante financeiro total de cancelamentos.

O achado mais contraintuitivo e relevante, contudo, emerge da análise da taxa de insucesso (“% cancelado / inscrito”). A maior propensão relativa ao cancelamento (6,98%) ocorre em empenhos emitidos em março, mês que ofereceria um amplo horizonte temporal para a execução antes do término do exercício financeiro. Este padrão de risco elevado em meses com prazo suficiente se repete em agosto (3,49%) e outubro (2,74%), reforçando a hipótese de falhas estruturais.

Para aprofundar a análise, esta seção volta-se a um exame específico da natureza dos empenhos cancelados. A legislação (Brasil, 1964) prevê três modalidades de NE: Ordinário, para despesas de valor exato e pagamento único; estimativo, para despesas de valor não mensurável previamente; e global, para despesas contratuais parceladas. O foco a seguir recai sobre os empenhos do tipo ordinário.

A escolha por isolar os empenhos ordinários é de natureza metodológica. Como sua definição pressupõe uma obrigação de pronta entrega, o insucesso na execução dentro do exercício constitui um indicador importante de fragilidade processual. A Tabela 16 detalha a distribuição trimestral da emissão dos empenhos ordinários classificados como insucessos (cancelamento $\geq$ 50% do valor).

Tabela 16 - Distribuição trimestral dos cancelamentos de empenhos ordinários classificados como insucessos ($\geq$ 50 % do valor inscrito), no período 2023 - 2024

Trimestre	Ocorrência	Valor Cancelado
Primeiro	45	173.030,90
Segundo	109	270.235,55
Terceiro	199	1.779.705,59
Quarto	599	2.893.084,72
Total	952	5.116.056,76

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do SAG, 2025.

Os dados da Tabela 16 indicam que 952 empenhos da modalidade ordinária, após serem inscritos em RPNP, foram cancelados no exercício seguinte em mais de 50% de seu valor, resultando em uma perda de R\$ 5,12 milhões. O achado mais expressivo é a acentuada concentração destes eventos em empenhos emitidos no quarto trimestre, que respondem por 62,9% das ocorrências e 56,6% do valor financeiro anulado nesta amostra.

A prática de inscrever despesas em RPNP para postergar gastos tensiona o princípio da anualidade orçamentária (Giacomoni, 2021). A causa para tal dinâmica, contudo, transcende

eventuais falhas de planejamento. No âmbito específico do EB, Barros (2020) identificou uma cultura organizacional que se materializa em uma dupla pressão sobre os gestores: o temor de que a devolução de saldos seja interpretada como incapacidade gerencial e o receio de que isso impacte negativamente a alocação de recursos para o exercício seguinte. Dessa forma, a execução integral do orçamento converte-se em um mecanismo percebido de autoproteção orçamentária pela UG.

Adicionalmente, um olhar sobre os dados dos três primeiros trimestres na Tabela 16 revela outro aspecto relevante do fenômeno. Embora a concentração de eventos se dê ao final do ano, um total de 353 ocorrências (37,0% da amostra), somando R\$ 2,22 milhões em cancelamentos (43,4% do valor), corresponde a empenhos ordinários emitidos entre janeiro e setembro.

Este padrão é particularmente digno de nota, pois, para esses casos, o argumento da falta de tempo hábil para a execução, comum em empenhos de final de exercício, perde força. A emissão de um empenho ordinário nos primeiros nove meses do ano concede um horizonte temporal consideravelmente amplo para a entrega do bem ou serviço e a respectiva liquidação. O fato de que, mesmo assim, essas despesas não foram concluídas e acabaram inscritas em RPNP para serem canceladas no ano seguinte, sugere fragilidades que podem ir além da pressão temporal de final de ano.

Essa observação pode indicar deficiências no acompanhamento da execução do empenho ao longo do exercício ou falhas na avaliação da capacidade do fornecedor de cumprir o acordado no prazo, mesmo quando este é extenso. A persistência desses empenhos até o final do ano e sua subsequente inscrição em RPNP, em vez de um cancelamento ainda no exercício corrente, reforçam as questões sobre a eficácia dos mecanismos de controle e monitoramento da gestão do ciclo da despesa.

A Tabela 17 aprofunda a análise ao estratificar os dados conforme a modalidade de NE, possibilitando observar diferenças de comportamento entre empenhos Globais, Ordinários e Estimativos. Tal recorte amplia a compreensão do fenômeno ao vincular o perfil da despesa às distintas estratégias e riscos de execução orçamentária.

Tabela 17- Valores inscritos e cancelados em RPNP por modalidade de NE, no período 2023 - 2024

Tipo NE	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Global	4.250	96,60	4.971,48	49,23	75,20	1,94
Ordinário	2.343	17,71	692,72	27,14	13,79	2,56
Estimativo	2.040	14,15	927,22	23,63	11,01	1,53
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

Os dados sugerem que os empenhos da modalidade Global concentram a maior parte do valor cancelado, mantendo uma razão cancelado/inscrito próxima à média do conjunto analisado. Este padrão pode estar associado à natureza continuada desses contratos, geralmente ligados a obrigações contratuais parceladas ao longo do exercício (Secretaria do Orçamento Federal, 2024). Tais operações, pela sua magnitude, exigem mecanismos mais robustos de monitoramento e gestão de riscos, elementos centrais da governança orçamentária.

Em contrapartida, os empenhos da modalidade Ordinário apresentam a maior taxa proporcional de cancelamento, indicando maior suscetibilidade a interrupções ou ajustes na execução. Os empenhos ordinários, caracterizados pela cobertura de despesas específicas e imediatas, tendem a ser mais sensíveis a falhas de planejamento ou imprevistos operacionais, o que pode indicar fragilidades nas rotinas de programação e controle.

A estratificação por modalidade de NE evidencia a importância de políticas diferenciadas de acompanhamento e controle da execução orçamentária.

A Tabela 18 amplia a análise dos cancelamentos de RPNP ao considerar a modalidade de licitação, permitindo examinar como diferentes procedimentos de seleção de fornecedores podem influenciar os riscos identificados nos recortes anteriores.

Tabela 18 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por modalidade de licitação, no período 2023 - 2024

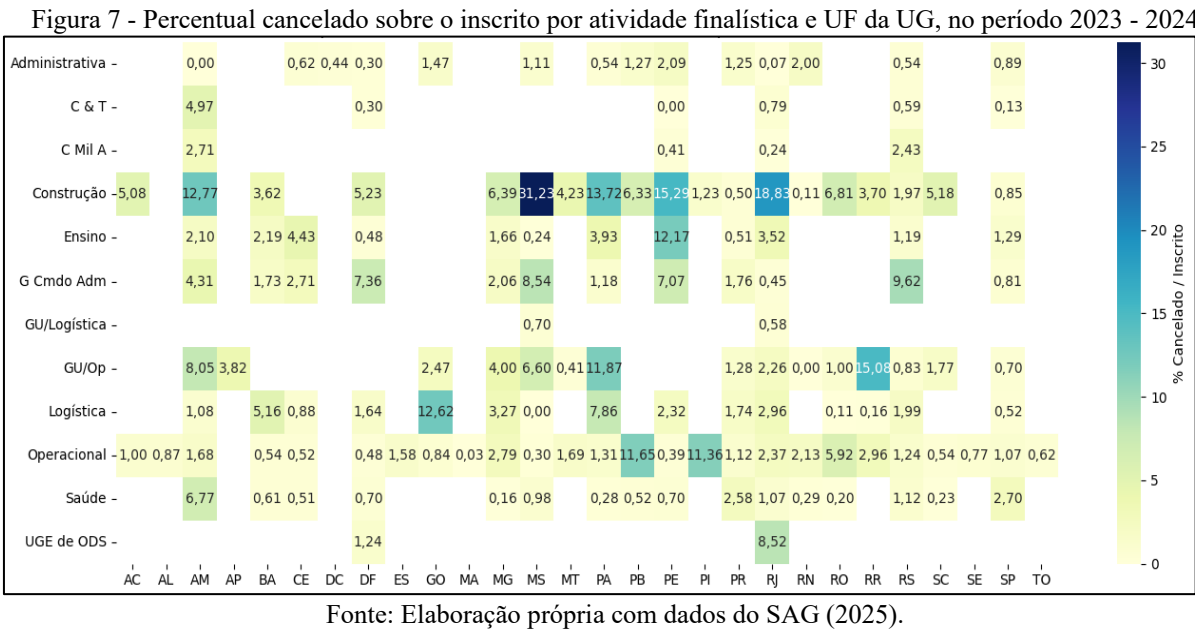
Modalidade de licitação	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Pregão	6.738	64,83	2.870,30	78,05	50,47	2,26
Concorrência	71	35,00	440,47	0,82	27,25	7,95
Tomada de Preço	128	16,34	120,18	1,48	12,72	13,59
Inexigibilidade	391	7,40	2.295,89	4,53	5,76	0,32
Dispensa de Licitação	852	2,04	580,33	9,87	1,59	0,35
Regime Diferenciado de Contratação	3	1,77	42,62	0,03	1,38	4,16
Não se aplica	450	1,07	241,62	5,21	0,83	0,44
Total	8.633	128,45	6.591,41	100,00	100,00	1,95

Fonte: SAG (2025).

O pregão, modalidade mais adotada para bens e serviços comuns, devido à sua agilidade e competitividade, concentra o maior volume financeiro e quantidade de cancelamentos, mantendo, porém, taxa proporcional próxima à média. Já concorrência e tomada de preço, aplicadas a contratações de maior valor ou complexidade e com exigências mais rigorosas, apresentam taxas relativas de cancelamento mais elevadas, sugerindo desafios adicionais em etapas de planejamento e execução dessas contratações.

As modalidades de dispensa e inexigibilidade, utilizadas para contratação direta quando a competição não é possível ou é dispensada por previsão legal, mostram menores taxas proporcionais de cancelamento, o que pode indicar maior aderência entre planejamento e execução nesses casos. O Regime Diferenciado de Contratações (RDC), ainda pouco expressivo, e as operações sem modalidade definida sugerem dinâmicas específicas, mas com peso restrito no conjunto analisado.

A figura 7 evidencia a variação percentual do cancelamento de RPNP por modalidade de UG e UF, oferecendo uma leitura detalhada das disparidades regionais e setoriais no ciclo da execução orçamentária.



Destaca-se que, em MS, UG classificadas como “Construção” registram percentuais de cancelamento superiores a 30%, valor que se destaca tanto em relação às demais UF quanto aos outros tipos de UG no próprio estado. Esse padrão contribui para explicar o elevado percentual global de cancelamento de RPNP de MS observado na Figura 6 (p. 68), sugerindo que o segmento de construção impacta de modo decisivo o desempenho estadual nesse indicador.

A Tabela 19 marca a transição da análise global dos cancelamentos de RPNP para a amostra dos casos que contam com registro formal da justificativa no SAG, por parte dos gestores. Tal recorte metodológico viabiliza o aprofundamento sobre as causas do cancelamento, condição fundamental para a identificação de determinantes e proposição de estratégias de mitigação.

Tabela 19 - Métrica dos cancelamentos de RPNP com registros das justificativa pelos gestores, no período 2023 - 2024

Métrica	Valor
Número total de registros (amostra)	8.098
Valor total cancelado (amostra) (R\$)	118.073.865,24
Valor total cancelado (população) (R\$)	128.450.278,25
Número total de registros (população)	8.633
Cobertura da amostra em relação à população (% em valor)	91,92
Cobertura da amostra em relação à população (% em número de registros)	93,80

Fonte: SAG (2025).

As métricas apresentadas evidenciam elevada cobertura da amostra em relação à população total, tanto em valor quanto em número de registros, o que confere robustez estatística à análise subsequente. A expressiva proporção de cancelamentos contemplados com justificativas sugere que o processo de registro no SAG vem sendo incorporado de modo sistemático nas rotinas das UG, fortalecendo os mecanismos de transparência e *accountability* na execução orçamentária.

Esse grau de cobertura possibilita examinar, de forma representativa, padrões e motivações subjacentes aos cancelamentos, contribuindo para validar empiricamente os achados decorrentes da análise quantitativa.

Para aprofundar a análise dos determinantes do cancelamento, é preciso ir além da quantificação e diagnosticar suas causas fundamentais. Para tanto, as ocorrências foram classificadas pela origem da falha, uma abordagem que segue o referencial analítico do Quadro 1 (p. 53) e cujos resultados são apresentados na Tabela 20.

Essa classificação é crucial, pois permite identificar o *locus* de controle do problema. Ela distingue entre: falhas decorrentes da gestão de riscos externos (Fatores Supervenientes); falhas na gestão da cadeia de suprimentos e de contratos (Fornecedores); e falhas nos processos internos da própria organização (Gestão Interna do EB). Compreender a contribuição de cada uma dessas fontes é um passo indispensável para a atribuição de responsabilidades (*accountability*) e para o desenho de intervenções gerenciais eficazes.

Tabela 20 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por origem da falha, no período 2023 - 2024

Origem da falha	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Fatores esperados e supervenientes	5.423	44,87	269,23	66,97	38,01	16,67
Fornecedores	1.957	66,91	76,59	24,17	56,67	87,36
Gestão interna do EB	718	6,29	23,59	8,87	5,33	26,67
Total	8.098	118,07	369,41	100,00	100,00	31,96

Fonte: SAG (2025).

Ao analisar a distribuição das ocorrências por origem da falha, observa-se que a categoria "Fatores esperados e supervenientes" é a mais numerosa, respondendo por 66,97% do número total de eventos de cancelamento.

No entanto, quando se examina o impacto financeiro, o panorama se altera significativamente. As falhas atribuídas a "Fornecedores" emergem como a principal origem das perdas orçamentárias, concentrando 56,67% do valor total cancelado. Adicionalmente, esta categoria exhibe o mais elevado percentual cancelado em relação ao valor inscrito (87,36%), o que sugere que problemas na execução contratual por parte de terceiros implicam em risco muito elevado de insucesso e de perda quase integral do saldo do empenho.

Dado que as falhas atribuídas a "Fornecedores" representam a principal origem do impacto financeiro dos cancelamentos de RPNP, torna-se crucial investigar como a administração reage a esses eventos. Um aspecto central da gestão contratual é a responsabilização do contratado em caso de descumprimento, cuja efetivação será analisada a seguir.

A Tabela 21 detalha, para o exercício de 2024, se a falha do fornecedor que levou ao cancelamento do RPNP resultou na aplicação de sanção administrativa. Ressalta-se que esta análise se restringe a 2024, pois os dados sobre aplicação de sanção não estavam disponíveis de forma estruturada para o exercício anterior.

Tabela 21 - Aplicação de sanção administrativa nos cancelamentos por falha do fornecedor (exercício 2024)

Sanção?	Ocorrência	% ocorrência	Cancelado (R\$ milhões)	Inscrito (R\$ milhões)	% cancelado	% cancelado / inscrito
Sim	633	74,30	19,07	22,24	93,93	85,74
Não	219	25,70	1,23	1,65	6,07	74,54
Total	852	100,00	20,30	23,90	100,00	84,97

Fonte: SAG (2025).

A análise dos 852 cancelamentos atribuídos a falhas de fornecedor em 2024 revela um dado de grande relevância: embora a UG tenha identificado o fornecedor como causador em todos os casos, a aplicação de sanções não foi uniforme. Em 633 ocorrências (74,3%), a responsabilização foi formalizada por meio de sanção.

Contudo, destaca-se que em 219 ocorrências, representando um quarto (25,7%) dos casos de falha atribuída ao fornecedor, nenhuma penalidade foi registrada no sistema. Esta disparidade de tratamento sugere uma aparente inconsistência nos mecanismos de responsabilização contratual, contrariando a expectativa de coerência entre a identificação de culpa e a adoção de medidas coercitivas.

Essa aparente anomalia, entretanto, pode ser mais bem compreendida à luz do arcabouço jurídico-administrativo que rege a matéria. A inexecução contratual impõe ao gestor público o poder-dever de apurar os fatos para a aplicação das sanções previstas na Lei nº 14.133/2021.

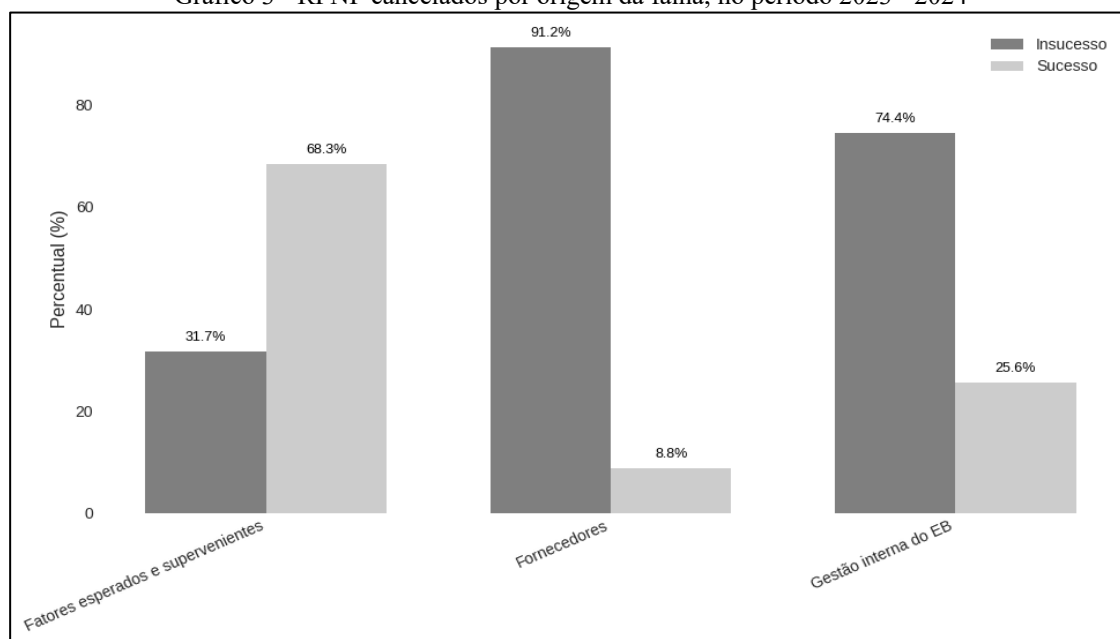
A efetivação de uma penalidade, contudo, não é um ato automático. Ela exige a prévia instauração de um processo administrativo que assegure ao contratado o contraditório e a ampla defesa. Nesse rito, a decisão do gestor deve ser pautada pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Sendo assim, a discricionariedade administrativa não reside na opção entre sancionar ou omitir-se, mas na adequação da sanção à gravidade da infração. Nesse contexto, a constatação de que um quarto dos casos não resulta em qualquer sanção suscita a necessidade de uma análise mais aprofundada sobre os fatores que, na prática, condicionam ou dificultam a efetivação do poder-dever sancionador da Administração.

A proporção relativamente menor dos cancelamentos classificados como falha interna de gestão do EB não descarta sua relevância, pois a taxa de cancelamento sobre o valor inscrito permanece elevada, sinalizando a necessidade de aprimoramento dos controles internos, do planejamento e dos fluxos administrativos nas UG.

O Gráfico 3 apresenta a distribuição dos cancelamentos de RPNP de acordo com a origem da falha e o atingimento dos objetivos da contratação. Para fins comparativos deste estudo, foi estabelecido que cancelamentos iguais ou superiores a 50% do valor originalmente inscrito seriam classificados como insucesso, adotando-se esse parâmetro matemático para distinguir casos de maior comprometimento do resultado esperado.

Gráfico 3 - RPNP cancelados por origem da falha, no período 2023 - 2024



Fonte: Elaboração própria com dados do SAG (2025).

Observa-se que, nos cancelamentos associados a fatores esperados e supervenientes, aproximadamente um terço dos casos são considerados insucessos, ao passo que a maioria das contratações alcança o resultado desejado. Tal padrão indica que, embora imprevistos estejam presentes, eles não comprometem de forma predominante a execução dessas contratações.

No grupo de falhas vinculadas a fornecedores, o percentual de insucesso é substancialmente elevado, superando 90%. Esse resultado aponta para o papel central dos fornecedores nos episódios de maior gravidade, o que está em consonância com evidências já descritas na literatura sobre restos a pagar, onde a atuação do contratado figura como fator crítico para a execução (Nonaka, 2019; Andrade; Cavalcante, 2022).

Por sua vez, os cancelamentos motivados por falhas de gestão interna do EB apresentam também alta taxa de insucesso, acima de 70%, sinalizando que limitações administrativas e operacionais têm peso significativo nos fracassos identificados. O achado sugere que tanto fatores exógenos quanto endógenos ao processo orçamentário contribuem para a variação dos resultados dos empenhos inscritos em RPNP.

A tabela 22 apresenta a distribuição dos cancelamentos de RPNP segundo a justificativa registrada pelo gestor, permitindo identificar quais motivos concentram maiores volumes e taxas relativas de cancelamento.

Tabela 22 - Valores inscritos e cancelados em RPNP por justificativa do gestor, no período 2023 - 2024

Justificativa do gestor	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
NE não enviada ao fornecedor	23	0,05	0,05	0,28	0,04	100,00
Material/serviço reprovado	21	3,89	3,90	0,26	3,30	99,79
Falência da empresa	55	0,51	0,51	0,68	0,43	99,75
Reequilíbrio negado	7	0,13	0,13	0,09	0,11	98,42
Sanção ao fornecedor	103	2,41	2,61	1,27	2,04	92,42
Entrega parcial	71	3,68	3,99	0,88	3,12	92,37
Rescisão contratual	97	13,80	15,26	1,20	11,69	90,43
Não entregou material/serviço	1.337	36,07	40,90	16,51	30,55	88,18
Descumprimento de contrato/Termo de Referência	363	20,21	24,54	4,48	17,12	82,36
Por determinação do CGCFEX	36	0,09	0,11	0,44	0,07	80,09
Inclusão indevida em RAP	77	0,26	0,33	0,95	0,22	79,50
Fato superveniente imprevisto	62	1,17	1,48	0,77	0,99	78,82
Desequilíbrio econômico-financeiro do fornecedor	8	0,02	0,02	0,10	0,02	78,51
Término de obra/PT/TED	110	2,38	3,18	1,36	2,01	74,87
Fim de vigência de ata	71	1,05	1,52	0,88	0,89	68,87
Covid-19	139	3,40	5,28	1,72	2,88	64,39
Término de contrato	299	11,50	21,23	3,69	9,74	54,18
Por não haver mais necessidade do material/serviço	364	4,04	10,83	4,49	3,42	37,34
Inclusão em RAP com valor superestimado	43	0,17	0,46	0,53	0,14	36,64
Supressão contratual	59	1,69	5,41	0,73	1,43	31,29

Empenho em duplicidade	12	0,04	0,16	0,15	0,04	25,27
Erro formal da NE	61	0,51	2,16	0,75	0,43	23,64
Avaliação incorreta da demanda	64	0,26	1,21	0,79	0,22	21,31
Falha da UG	38	0,87	8,28	0,47	0,74	10,55
Glosa	20	0,36	3,59	0,25	0,30	10,00
Impossibilidade de fracionamento	66	0,03	0,46	0,82	0,03	7,20
Saldo residual	4.492	9,48	211,80	55,47	8,03	4,47
Total	8.098	118,07	369,41	100,01	100,00	31,96

Fonte: SAG (2025).

Observa-se que determinadas justificativas, como “NE não enviada ao fornecedor”, “Material/serviço reprovado”, “Falência da empresa”, “Reequilíbrio negado” e “Sanção ao fornecedor”, apresentam taxas relativas de cancelamento próximas ou superiores a 90%. Nesses casos, a quase totalidade do valor empenhado acaba sendo cancelada, o que sugere que a ocorrência desses eventos tende a inviabilizar totalmente a liquidação da despesa prevista. Situações de entrega parcial, rescisão contratual e descumprimento de contrato também apresentam índices elevados, indicando que problemas na execução contratual têm forte impacto no insucesso dos empenhos.

Esse padrão revela a coexistência de duas dinâmicas distintas: de um lado, cancelamentos quase totais, vinculados a eventos críticos na execução; de outro, cancelamentos predominantemente residuais ou administrativos, de menor expressividade financeira. A análise individualizada das justificativas permite assim compreender que, embora o universo de cancelamentos seja numeroso, a maior gravidade concentra-se em poucos motivos, enquanto a maioria dos registros envolve ajustes pontuais do ciclo orçamentário.

A categoria "Saldo residual", causa mais frequente de cancelamento de RPNP, deveria tecnicamente representar a sobra de recursos de um contrato executado com economia. Contudo, a existência de anulações com percentuais elevados sobre o valor empenhado, chegando a 100% em centenas de casos, contradiz essa definição. Tal distorção indica que a rubrica é provavelmente utilizada para ocultar a inexecução parcial ou total de contratos, mascarando, assim, falhas de gestão mais graves que a simples sobra de recursos.

Tabela 23 - Distribuição dos cancelamentos classificados como saldo residual, no período 2023 - 2024

% cancelado / inscrito	Ocorrência	Cancelado (R\$)
1-25	3.185	3.902.816,74
26-50	263	1.846.590,56
51-75	80	787.674,15
76-99	37	431.040,33
100	927	2.508.118,21
Total	4.492	9.476.239,99

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do SAG (2025).

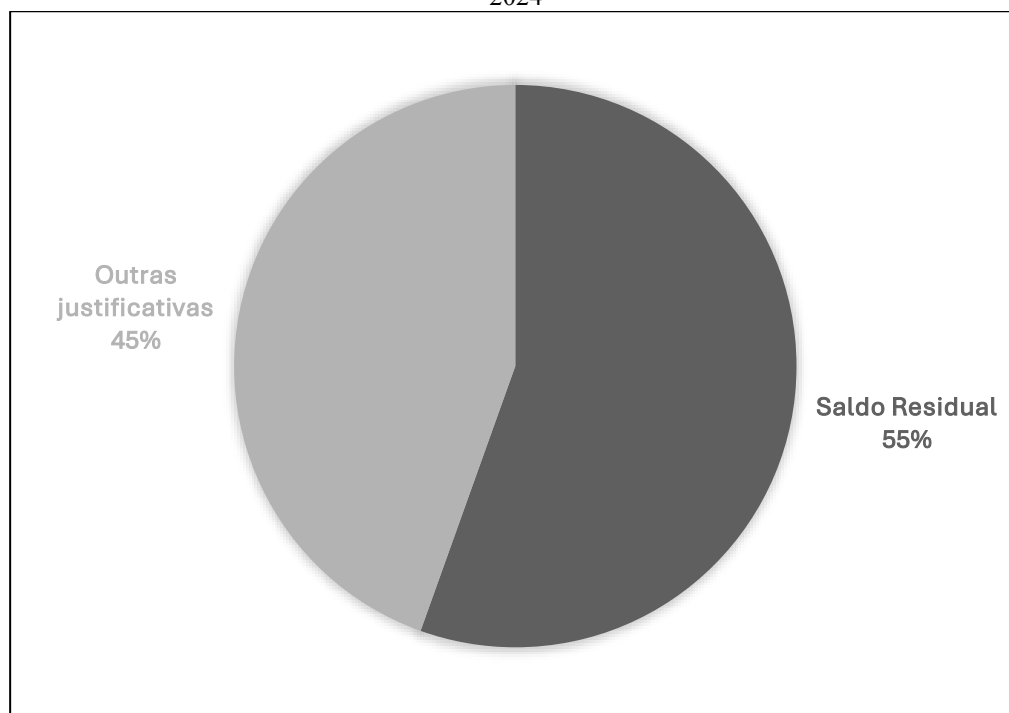
Os dados da Tabela 23 confirmam, em parte, a noção de "Saldo residual" como uma sobra marginal. A maior parte das ocorrências (3.185 eventos, ou 70,9% dos casos) de fato se concentra na faixa de cancelamento de até 25% do valor do empenho, o que é consistente com pequenos ajustes decorrentes da execução normal da despesa.

Contudo, um achado crítico emerge da mesma tabela: 927 registros, correspondendo a 20,6% dos casos, foram classificados como "Saldo residual" quando, na verdade, representaram o cancelamento integral (100%) do valor empenhado. Somados aos demais cancelamentos superiores a 50%, constata-se que a anulação de uma parcela substancial ou total do empenho é uma realidade frequente dentro desta rubrica supostamente marginal.

Este padrão sugere um desalinhamento informacional e potencial falha de controle. A utilização da rubrica "Saldo Residual" para encobrir cancelamento completo do valor inscrito compromete a precisão das informações gerenciais. Tal prática impede a identificação das verdadeiras causas do problema e, conseqüentemente, dificulta a implementação de ações corretivas e o aprendizado institucional. Adicionalmente, há o risco de que tal classificação seja utilizada de forma deliberada para ocultar falhas administrativas.

A magnitude desta questão é reforçada ao se observar a representatividade da justificativa no conjunto total de cancelamentos, conforme ilustra o Gráfico 4.

Gráfico 4 – Ocorrência de saldo residual versus demais justificativas de cancelamento de RPNP, no período 2023 - 2024



Fonte: Elaboração própria com dados do SAG (2025).

Esta predominância quantitativa absoluta confere à justificativa "Saldo Residual" um papel importante no fenômeno estudado. O fato de mais da metade de todos os eventos de cancelamento serem classificados sob esta rubrica sublinha a importância crítica de se aprofundar a compreensão sobre suas causas e a fidedignidade de seu registro para uma efetiva gestão e governança dos RPNP.

A análise se volta agora para as justificativas registradas pelos gestores, agrupadas segundo a "Origem da Falha", conforme a categorização apresentada no Quadro 3 (p. 55) e as definições do Quadro 1 (p. 53) desta pesquisa. Esta abordagem permite identificar se os problemas que levam ao cancelamento decorrem predominantemente de eventos externos, de falhas imputáveis a terceiros contratados, ou de deficiências nos processos de gestão da própria instituição.

A Tabela 24 consolida os dados relativos aos cancelamentos de RPNP cuja justificativa foi classificada como originada por "Fatores Esperados e Supervenientes".

Tabela 24 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Fatores esperados e supervenientes)

Justificativa do gestor	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Rescisão contratual	97,00	13,80	15,26	1,79	30,76	90,43
Fato superveniente imprevisto	62,00	1,17	1,48	1,14	2,60	78,82
Desequilíbrio econômico-financeiro do fornecedor	8,00	0,02	0,02	0,15	0,04	78,51
Término de obra/PT/TED	110,00	2,38	3,18	2,03	5,30	74,87
Fim de vigência de ata	71,00	1,05	1,52	1,31	2,33	68,87
Covid-19	139,00	3,40	5,28	2,56	7,57	64,39
Término de contrato	299,00	11,50	21,23	5,51	25,64	54,18
Supressão contratual	59,00	1,69	5,41	1,09	3,77	31,29
Glosa	20,00	0,36	3,59	0,37	0,80	10,00
Impossibilidade de fracionamento	66,00	0,03	0,46	1,22	0,07	7,20
Saldo residual	4.492,00	9,48	211,80	82,83	21,12	4,47
Total	5.423,00	44,88	269,23	100,00	100,00	563,03

Fonte: SAG (2025).

Observa-se que, mesmo entre os “Fatores Esperados e Supervenientes”, há variação na taxa de cancelamento (% cancelado / inscrito). Justificativas como "Rescisão contratual" (90,43%) e "Fato superveniente imprevisto" (78,82%) apresentam taxas muito elevadas, indicando que a ocorrência desses eventos tende a inviabilizar grande parte do saldo do empenho. O montante agregado de R\$ 44,88 milhões cancelados neste grupo é expressivo.

A seguir, a Tabela 25 detalha os cancelamentos cuja origem da falha foi atribuída a "Fornecedores".

Tabela 25 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Fornecedores)

Justificativa do gestor	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Material/serviço reprovado	21	3,89	3,9	1,07	5,82	99,79
Falência da empresa	55	0,51	0,51	2,81	0,76	99,75
Reequilíbrio negado	7	0,13	0,13	0,36	0,19	98,42
Sanção ao fornecedor	103	2,41	2,61	5,26	3,61	92,42
Entrega parcial	71	3,68	3,99	3,63	5,5	92,37
Não entregou material/serviço	1.337	36,07	40,9	68,32	53,91	88,18
Descumprimento de contrato/Termo de Referência	363	20,21	24,54	18,55	30,21	82,36
Total	1.957	66,91	76,59	100,00	100,00	87,36

Fonte: SAG (2025).

Os problemas relacionados a fornecedores resultaram em R\$ 66,91 milhões em cancelamentos, com uma taxa média de cancelamento interna para este grupo de 87,36%, a mais alta entre as três origens. Justificativas como "Material/serviço reprovado" e "Falência da empresa" mostram taxas de cancelamento próximas a 100%. As rubricas "Não entregou material/serviço" e "Descumprimento de contrato/Termo de Referência" concentram o maior volume financeiro cancelado neste grupo e exibem taxas muito elevadas (88,18% e 82,36%, respectivamente), ressaltando a criticidade da gestão contratual e da seleção e acompanhamento de fornecedores, aspectos centrais da gestão pública.

Finalmente, a Tabela 26 apresenta os cancelamentos atribuídos a falhas na "Gestão Interna do EB".

Tabela 26 - RPNP inscritos e cancelados por justificativas agrupadas segundo a origem da falha, no período 2023 - 2024 (Gestão interna do EB)

Justificativa do gestor	Quantidade	Valor cancelado (R\$ milhões)	Valor inscrito (R\$ milhões)	% quantidade	% cancelado	% cancelado / inscrito
Ne não enviada ao fornecedor	23	0,05	0,05	3,2	0,74	100
Por determinação do CGCFEX	36	0,09	0,11	5,01	1,4	80,09
Inclusão indevida em RAP	77	0,26	0,33	10,72	4,16	79,5
Por não haver mais necessidade do material/serviço	364	4,04	10,83	50,7	64,26	37,34
Inclusão em RAP com valor superestimado	43	0,17	0,46	5,99	2,66	36,64
Empenho em duplicidade	12	0,04	0,16	1,67	0,66	25,27
Erro formal da ne	61	0,51	2,16	8,5	8,13	23,64
Avaliação incorreta da demanda	64	0,26	1,21	8,91	4,1	21,31
Falha da UG	38	0,87	8,28	5,29	13,88	10,55
Total	718	6,29	23,59	100,00	100,00	26,67

Fonte: SAG (2025).

No grupo de cancelamentos originados por "Gestão interna do EB", que totaliza R\$ 6,29 milhões cancelados, a justificativa "Por não haver mais necessidade do material/serviço" responde pela maior parcela do valor (64,26% deste grupo), com uma taxa de cancelamento em relação ao valor inscrito de 37,34%. Esta justificativa, em particular, suscita questões sobre a acurácia do planejamento inicial da demanda.

A análise integrada das Tabelas 24, 25 e 26, fundamentada na categorização por origem da falha, oferece um panorama estruturado dos principais agrupamentos de causas que culminam no cancelamento de RPNP. Observa-se que problemas relacionados a "Fornecedores" (Tabela 23) são responsáveis por um impacto financeiro expressivo e apresentam taxas de cancelamento notavelmente elevadas, sublinhando a criticidade da gestão contratual e da relação com terceiros.

As "Falhas de gestão interna do EB" (Tabela 26), embora com um valor total cancelado comparativamente menor, neste agrupamento específico, revelam oportunidades diretas e significativas para o aprimoramento de processos, controles e práticas administrativas no âmbito da própria instituição.

No que tange aos "Fatores esperados e supervenientes" (Tabela 24), embora algumas dessas justificativas possam, a princípio, sugerir uma menor margem de intervenção gerencial

direta para evitar o evento primário, a análise de seu impacto e frequência é fundamental. Uma gestão proativa e uma governança atenta devem buscar compreender a natureza desses eventos, avaliar a possibilidade de antecipação de riscos e, mesmo quando o evento é inevitável, desenvolver estratégias para mitigar suas consequências sobre a execução orçamentária.

A análise da Tabela 24 (p. 88) indicou, ainda, que as justificativas "Término de obra/PT/TED" e "Término de contrato" somam um expressivo volume de cancelamentos. Para aprofundar a compreensão sobre a natureza desses cancelamentos específicos, foi realizado um recorte que detalha a distribuição percentual dos valores anulados para os empenhos sob essas rubricas que foram cancelados no exercício seguinte à sua emissão, conforme a Tabela 27.

Tabela 27- Distribuição dos cancelamentos de RPNP ocorridos no ano seguinte à emissão da NE, classificados como término de contrato/obra/PT/TED, no período 2023 - 2024 (% cancelado / inscrito)

% cancelado / inscrito	Ocorrência	Cancelado (R\$)
1-25	52	727.309,96
26-50	33	559.969,35
51-75	16	128.516,92
76-99	23	339.333,73
100	140	2.636.352,90
Total	264	4.391.482,86

Fonte: SAG (2025).

A Tabela 27 revela um padrão notável nos 264 cancelamentos que ocorreram no exercício seguinte ao da emissão da NE e foram justificados como "Término de contrato/obra/PT/TED". O achado mais expressivo é que 140 desses registros, representando mais da metade das ocorrências (53%), resultaram no cancelamento integral (100%) do saldo do empenho, somando R\$ 2,64 milhões.

Ao agregar os casos em que o cancelamento foi superior a 50% do valor inscrito (somando as faixas "51-75", "76-99" e "100"), observa-se que 179 ocorrências, ou 67,8% do total desta amostra, se enquadram neste perfil de anulação substancial. Este comportamento diverge da expectativa de que um empenho inscrito em RPNP para uma obrigação em seu término represente apenas um saldo residual necessário para a quitação final.

A elevada frequência de cancelamentos integrais ou de grande monta sob a justificativa de término de um contrato ou obra levanta um questionamento fundamental sobre a gestão do processo de inscrição em RPNP. Este padrão sugere a possibilidade de que empenhos referentes a obrigações já concluídas estejam sendo indevidamente inscritos em RPNP ao final do exercício.

Os resultados aqui apresentados, ao revelar padrões consistentes e justificativas frequentes associadas ao cancelamento dos RPNP, consolidam uma base sólida para a próxima etapa desta investigação. A identificação dessas recorrências sugere não apenas deficiências pontuais, mas questões estruturais na gestão orçamentária que exigem uma investigação mais detalhada e sistematizada. Tal aprofundamento é necessário para compreender integralmente os fatores críticos e orientar adequadamente a formulação de propostas de melhoria a serem exploradas nas próximas seções.

8.2 ACHADOS DA ANÁLISE E QUESTÕES SUSCITADAS

A análise de dados apresentada na seção anterior revelou um conjunto de achados que, embora significativos, suscitaram novas questões, demandando um aprofundamento para além dos registros quantitativos. Em conformidade com um desenho de pesquisa sequencial explanatório, tornou-se indispensável incorporar a perspectiva qualificada dos CGCFEx para interpretar as dinâmicas subjacentes aos padrões observados. Esta seção, portanto, sistematiza os principais achados que emergiram da análise dos dados e demonstra como cada um delineou o roteiro de consulta aos CGCFEx.

O primeiro achado a ser explorado refere-se à fidedignidade dos registros. A análise indicou que a justificativa “Saldo Residual” era a mais frequente, mas em mais de 20% desses casos o cancelamento do empenho foi integral. Este paradoxo levantou um questionamento sobre a eficácia dos mecanismos de controle e a precisão das informações registradas, fundamentando a formulação da primeira pergunta do questionário (Apêndice A, p. 116), que buscou investigar a legitimidade e o enquadramento de tais cancelamentos.

Na mesma linha de investigação, um segundo achado crítico emergiu da anulação total de empenhos justificados por “Término de Contrato/Obra”. A recorrência deste padrão sugeriu uma possível falha nos fluxos de verificação prévios à inscrição em RPNP. A segunda pergunta do questionário foi, portanto, estruturada para discernir se tais inscrições decorriam de circunstâncias válidas ou de fragilidades na avaliação que resultaram na manutenção indevida de obrigações já concluídas.

A análise prosseguiu para a governança do ciclo da contratação, revelando como terceiro achado que falhas de fornecedores representaram a principal origem do impacto financeiro dos cancelamentos. Tal constatação indicou a necessidade de apurar a hipótese de uma corresponsabilidade da Administração. Assim, a terceira pergunta foi elaborada para

compreender se o insucesso contratual, na percepção dos gestores, refletia fragilidades nos processos de seleção, risco e fiscalização da própria instituição.

Um quarto achado apontou para disfunções nos processos de gestão interna. A frequência de cancelamentos por “Erro na emissão da NE” e “Outras falhas operacionais”, que muitas vezes implicavam a anulação integral do empenho, configurou um quadro de aparente fragilidade processual. A quarta pergunta do instrumento foi concebida para investigar se tais eventos seriam erros pontuais ou sintomas de deficiências sistêmicas nos mecanismos de controle administrativo.

Dando sequência, o quinto achado evidenciou que a pressão por execução orçamentária no final do exercício constitui um fator de risco relevante. A inscrição de empenhos nos últimos meses do ano, possivelmente para garantir o uso integral dos créditos, poderia induzir a uma execução orçamentária deficiente. A quinta pergunta visou, então, aprofundar a percepção dos gestores sobre essa dinâmica e seu real impacto na qualidade dos empenhos inscritos em RPNP.

A investigação sobre a responsabilização contratual revelou um sexto achado: uma aparente lacuna na aplicação de sanções, mesmo quando a falha era formalmente atribuída aos fornecedores. Esta observação, que sugere uma debilidade no mecanismo de *accountability*, motivou a sexta pergunta, destinada a compreender os fatores processuais ou culturais que poderiam explicar essa desconexão entre a inadimplência identificada e a respectiva ação administrativa.

O sétimo achado consistiu na desproporcional concentração de cancelamentos em despesas com obras e manutenção, apontando para uma vulnerabilidade setorial. A sétima pergunta foi, conseqüentemente, estruturada para avaliar se tal concentração seria um efeito inevitável da complexidade desses projetos ou se indicaria, com maior probabilidade, falhas nas capacidades institucionais de planejamento e fiscalização.

A análise temporal, por sua vez, revelou o oitavo achado, um padrão contraintuitivo: a elevada taxa de insucesso de empenhos emitidos ainda nos primeiros trimestres, o que sugeriu uma forma de inércia administrativa. A oitava pergunta foi direcionada a apurar se esse fenômeno decorria de imprevistos genuínos ou de uma postergação da decisão de cancelar compromissos que já apresentavam indícios claros de inexecutabilidade.

O nono achado emergiu da análise do conjunto de cancelamentos por causas consideradas legítimas, como “Rescisão Contratual” e “Fim de vigência de ata”. Embora válidas, seu volume agregado demonstrou um impacto orçamentário que não pode ser negligenciado. A nona pergunta foi então elaborada para investigar se, mesmo nesses casos, haveria espaço para medidas preventivas ou aprimoramentos de gestão de risco.

O décimo achado concentrou-se na análise do desempenho orçamentário estratificado por gestor de AO/PO. A heterogeneidade observada nos indicadores de cancelamento entre os diferentes órgãos sugeriu que a atuação em nível estratégico poderia ser um fator de influência no fenômeno. Diante dessa hipótese, a décima pergunta buscou explorar, junto aos Centros, propostas para o aprimoramento da atuação desses gestores na mitigação dos cancelamentos.

Finalmente, o décimo primeiro achado partiu da centralidade das ferramentas de tecnologia da informação, uma vez que toda a análise de dados desta pesquisa foi fundamentada em registros do SAG. Tal dependência do sistema evidenciou sua importância estratégica para a gestão dos recursos. Diante disso, a décima primeira pergunta visou identificar, na percepção dos CGCFEx, que melhorias no SAG poderiam ser implementadas para reduzir a incidência de cancelamentos.

A consolidação destes onze achados, portanto, fundamentou a elaboração do roteiro de perguntas direcionado aos CGCFEx (Apêndice A, p. 116). O instrumento incluiu, ademais, uma questão aberta para captar fatores relevantes não antecipados, e a seção seguinte dedica-se à análise detalhada das respostas institucionais obtidas.

8.3 IDENTIFICAÇÃO DOS DETERMINANTES DOS CANCELAMENTOS

A análise aprofundada dos dados, validada e enriquecida pela percepção dos gestores dos CGCFEx, permitiu a construção de um modelo explicativo sobre os principais determinantes dos cancelamentos de RPNP. Este modelo, que responde ao problema central da pesquisa, revela que o fenômeno não se resume a eventos isolados, mas emerge como o sintoma visível de um ecossistema de fragilidades interconectadas. Para tanto, o capítulo procede à validação e ao aprofundamento de cada determinante do modelo, fundamentando a análise nas respostas obtidas junto aos CGCFEx.

A discussão a seguir baseia-se nas respostas ao questionário estruturado (Apêndice A, p. 116), cujas íntegras estão consolidadas no Apêndice B (p. 121). Para fins de identificação, as respostas de cada CGCFEx foram referenciadas por um código sequencial, onde a designação 'R1' corresponde ao 1º CGCFEx, 'R2' ao 2º CGCFEx, e assim sucessivamente. A análise está organizada em torno de cada uma das perguntas formuladas no referido instrumento.

A análise dos determinantes inicia-se pela investigação do paradoxo identificado nos dados quantitativos: a utilização recorrente da justificativa “Saldo Residual” para cancelamentos que anulavam parcelas elevadas ou mesmo a totalidade do valor inscrito. O termo, em seu sentido normativo, refere-se à sobra marginal de um empenho após o cumprimento da obrigação

principal, conforme detalhado por um dos respondentes (R3). A dissonância entre a norma e a prática observada motivou a primeira pergunta do instrumento, que buscou apurar junto aos CGCFEx se o fenômeno decorria de situações operacionais legítimas ou se refletia, com maior probabilidade, um enquadramento inadequado da real causa do cancelamento.

A consulta aos doze CGCFEx revelou um diagnóstico complexo. Uma corrente majoritária de respondentes (R1, R10, R11) validou a hipótese de que o padrão reflete, predominantemente, um enquadramento incorreto da informação pela Unidade Gestora. Contudo, outra parcela (R2, R7) ponderou sobre a coexistência de erros com circunstâncias operacionais legítimas, tese corroborada por exemplos concretos como empenhos estimativos para transporte de bagagem (R4) ou medições finais de obras (R5, R12).

Para além da mera classificação, o diagnóstico consolidado dos CGCFEx aponta para uma falha antecedente e mais crítica: a ausência de uma avaliação rigorosa pela UG no momento de decidir sobre a inscrição do empenho em RPNP. Como argumenta um dos Centros (R3), a decisão de manter um saldo para o exercício seguinte deveria ser uma exceção, precedida de análise sobre sua real necessidade e exequibilidade. A prática observada nos dados, no entanto, sugere que essa avaliação criteriosa não ocorre de forma sistemática.

Essa falta de avaliação prévia pode configurar, em certos casos, uma inércia administrativa. Nos cancelamentos integrais justificados como “Saldo Residual”, a inferência analítica é de que a obrigação já se encontrava, na prática, insubsistente ao final do exercício. A manutenção desses “passivos fantasmas” não apenas mascara a falha original de não ter anulado o empenho tempestivamente, mas também gera um custo de oportunidade, imobilizando recursos que poderiam ser remanejados para outras necessidades prementes da Força.

Este desalinhamento entre a justificativa lançada e a verdadeira origem do problema compromete a precisão das informações gerenciais. A utilização de uma rubrica de aparente normalidade para encobrir falhas, uma prática que pode se estender a outras categorias de justificativa, dificulta o diagnóstico de fragilidades processuais e a implementação de um controle mais qualificado. Tal comportamento corrobora a literatura sobre *accountability*, que demonstra como a aceitação de justificativas genéricas impede o aprendizado institucional e a responsabilização efetiva (Silva, 2022; Carvalho, 2019).

A segunda pergunta do questionário aprofundou a análise de uma disfunção processual ainda mais crítica: a anulação integral de empenhos justificados por “término de contrato”. Este achado permitiu investigar a própria legitimidade da inscrição do RPNP. A indagação buscou discernir se a manutenção de um compromisso já quitado poderia derivar de circunstâncias

legítimas ou se, como hipótese principal, representava uma falha na avaliação prévia que resultou na sua inscrição indevida.

O diagnóstico oferecido pelos CGCFEx sobre este ponto foi contundente e quase unânime. A vasta maioria dos Centros (R1, R3, R4, R5, R6, R8, R9, R10, R11) avalia que a inscrição de notas de empenho associadas a contratos já quitados indica falhas sistêmicas nos procedimentos de controle das próprias UG. As causas apontadas para essa quebra de fluxo informacional incluem deficiências na comunicação entre os setores técnico e financeiro e a pressão por cumprir prazos no encerramento do exercício (R4, R12).

No cerne desta falha de controle está a atuação do fiscal de contrato. Esta é a figura do agente da Administração, prevista na Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Brasil, 2021), especialmente designado para acompanhar e fiscalizar a execução do objeto contratado. É de sua responsabilidade atestar a entrega do bem ou a prestação do serviço, etapa que subsidia a liquidação da despesa e que deveria informar à gestão se um contrato está, de fato, concluído.

Portanto, a percepção dos gestores dos CGCFEx de que há uma falha sistêmica aponta diretamente para uma debilidade nesta função de fiscalização. Embora a análise tenha focado nos cancelamentos integrais para isolar uma evidência inequívoca, levanta-se a hipótese de que o problema seja mais amplo, abrangendo também cancelamentos parciais que anulam valores quando estão acima do estritamente necessário para a quitação do contrato. Tal prática gera perdas orçamentárias de oportunidade, imobilizando recursos que poderiam ser realocados. Valida-se, assim, a inscrição indevida de obrigações como um determinante crítico, sintoma de uma falha no mecanismo de controle que compromete a integridade do ciclo da despesa (Andrade; Cavalcante, 2022).

A terceira pergunta do questionário investigou os cancelamentos atribuídos a problemas do fornecedor. Diferentemente das análises anteriores, a origem primária da falha aqui é externa à organização. Portanto, a análise não se concentrou no ator externo, sobre o qual a administração não possui controle direto, mas sim nos processos internos de mitigação, buscando compreender se fragilidades institucionais potencializam a materialização deste risco exógeno.

O diagnóstico oferecido pela vasta maioria dos CGCFEx (R1, R2, R3, R4, R7, R8, R9, R10, R11, R12) convergiu para a percepção de que a inadimplência do fornecedor é potencializada por vulnerabilidades nos processos de contratação internos. Foram apontadas deficiências em múltiplas fases, como no planejamento, citando-se a fixação de valores de referência inexecutáveis. Conforme explicitado por um dos gestores (R3), um “preço-teto” muito baixo pode afastar proponentes de maior capacidade, atraindo licitantes com menor estrutura para

cumprir o contrato. Adicionalmente, foram mencionadas a análise insuficiente da exequibilidade das propostas (R4) e o monitoramento inadequado da execução contratual (R1, R4, R7).

Com base neste diagnóstico, valida-se que as fragilidades nos mecanismos internos de mitigação do risco contratual são um determinante fundamental dos cancelamentos. A inferência central desta análise é que o insucesso do fornecedor, embora de origem externa, tem sua probabilidade de ocorrência amplificada por debilidades nos processos de estratégia (análise de risco na seleção) e controle (monitoramento e fiscalização). Esta conclusão se alinha à literatura, que demonstra que a gestão de contratações eficaz é aquela que consegue gerenciar proativamente os riscos inerentes à relação com terceiros (Andrade; Cavalcante, 2022; Ávila, 2023).

Dando sequência à análise, a quarta pergunta do questionário aprofundou a investigação sobre as falhas de origem estritamente endógena. O objetivo foi discernir se os cancelamentos por “falhas de gestão interna” representavam eventos pontuais e isolados ou se, ao contrário, eram sintomas de deficiências sistêmicas. Diferentemente dos determinantes anteriores, que envolviam a fidedignidade dos registros ou a relação com atores externos, o foco aqui voltou-se exclusivamente para as fragilidades operacionais da própria UG.

O diagnóstico predominante entre os CGCFEx (R1, R4, R5, R7, R8, R9, R11, R12) validou que o padrão observado transcende o erro isolado, indicando fragilidades sistêmicas. Embora uma visão minoritária as considere pontuais por não serem homogêneas entre as UG (R6), a percepção de que são “pontuais, porém recorrentes” (R2) reforça o caráter crônico do problema. As deficiências citadas pelos especialistas aprofundam o diagnóstico, apontando para falhas na própria concepção e supervisão dos processos. Entre elas, destacam-se a “falta de maior definição de controles internos administrativos” (R3), sugerindo que as normas e os fluxos de trabalho carecem de clareza, e a “ausência de supervisão pela segunda linha de defesa” (R12), o que sugere uma oportunidade para o fortalecimento do papel de verificação e controle exercido pelos escalões de comando intermediários sobre as práticas das UG.

A análise prosseguiu para um fenômeno temporal específico e de alto impacto, objeto da quinta pergunta: a elevada ocorrência de insucessos em empenhos emitidos no 4º trimestre. A investigação buscou desvendar a confluência de fatores que explicam esta dinâmica de risco no encerramento do exercício. O diagnóstico oferecido pelos CGCFEx foi notavelmente convergente, apontando não para uma causa única, mas para um ecossistema de fragilidades.

O gatilho do problema, segundo os gestores, é de natureza orçamentária: o vultoso e tardio provisionamento de créditos no final do ano (R1, R2, R6). A descentralização de recursos, em

especial no último bimestre (R3), cria uma janela de tempo exígua para uma execução planejada e criteriosa.

A reação a este gatilho é moldada por uma cultura organizacional e por incentivos institucionais que priorizam a execução quantitativa. Os gestores validaram a existência de uma "pressão pelo cumprimento de metas de execução" (R4, R7) e de um "paradigma de que todo o crédito recebido deve ser empenhado" (R1) para "não perder a dotação orçamentária" (R10). Esta cultura de "zerar a tela" (R12), como descrito por um dos Centros, evidencia uma fragilidade no mecanismo de Liderança, que falha em promover a qualidade do gasto sobre a conformidade meramente numérica.

Essa reação apressada, por sua vez, só é possível devido a fragilidades no planejamento. A percepção dos gestores indica que a concentração de execuções no final do ano é agravada por um planejamento deficiente ao longo do período (R4) e, crucialmente, pela falta de processos licitatórios vigentes e adequados, como Atas de Registro de Preços, para absorver os recursos de forma segura e planejada (R9). Esta é uma debilidade manifesta do mecanismo de estratégia, que deveria garantir a prontidão da organização para executar os recursos alocados.

Neste cenário de pressão temporal e planejamento deficiente, os mecanismos de controle falham. Os empenhos são emitidos sem a devida análise de sua maturidade, ou seja, sem a certeza de que há um processo de contratação viável, com objeto bem definido e um fornecedor com capacidade de entrega em prazo exíguo (R4, R5, R8, R11). Valida-se, portanto, que a pressão por execução em um contexto de planejamento deficiente é um determinante complexo, que representa a confluência de um gatilho orçamentário com uma cultura de execução a qualquer custo, potencializada por falhas nos mecanismos de estratégia e liderança.

Esta conclusão é corroborada pela literatura. Carvalho (2019), por exemplo, aponta que a pressão de final de exercício leva à inscrição de despesas sem a devida maturidade. De forma semelhante, Barros (2020) discute como a cultura de 'gastar por gastar' resulta em empenhos de baixo alinhamento estratégico, sendo que ambas as situações geram RPNP de alto risco.

A sexta pergunta do questionário investigou a aparente contradição entre a identificação formal da falha do fornecedor e a ausência de sanção administrativa, constatada em um quarto dos casos de RPNP. A investigação buscou discernir se essa desconexão indicava uma inconsistência sistêmica nos procedimentos de responsabilização ou se poderia ser explicada por um conjunto de fatores processuais, gerenciais e de capacidade institucional.

O diagnóstico oferecido pelos gestores dos CGCFEx foi majoritariamente convergente (R1, R2, R4, R9, R10, R11) em apontar que a ausência de sanções indica, de fato, uma inconsistência sistêmica nos procedimentos de responsabilização das UG. Em vez de uma

política de aplicação rigorosa e uniforme, a prática se revela heterogênea e condicionada por uma série de fatores que vão além da simples constatação da inadimplência.

Os gestores apontaram, primeiramente, um conjunto de fragilidades de natureza processual e jurídica. Entre elas, a insegurança do gestor sobre a correta aplicação das penalidades (R4, R6) e a falta de instrução processual com provas robustas para sustentar a punição (R4, R7), muitas vezes decorrente do uso de comunicações informais que não geram lastro documental (R12). A isto se somam as restrições de capacidade institucional, como a sobrecarga de trabalho e a falta de pessoal com perfil administrativo para conduzir processos sancionatórios, que são complexos e morosos (R3, R6).

Adicionalmente, os gestores dos CGCFEx revelaram um dilema de natureza pragmática e comportamental. Foi apontado que os agentes da administração podem optar pela não sanção por receio de diligências e contestações judiciais (R6) ou, de forma estratégica, para preservar a relação com um fornecedor considerado essencial, evitando um problema operacional de maior impacto no curto prazo (R4, R12). Esta decisão evidencia um conflito entre a aplicação rigorosa da norma e a busca pela continuidade administrativa.

Valida-se, portanto, a quebra no ciclo de responsabilização contratual como um determinante, pois ela sinaliza aos fornecedores um baixo custo para o inadimplemento. Esta falha no mecanismo de controle e *accountability* é potencializada por baixas capacidades institucionais e por dilemas estratégicos da gestão. A literatura corrobora este achado, indicando que a ausência de sanções efetivas enfraquece o poder coercitivo da Administração e o efeito dissuasório das penalidades (Andrade; Cavalcante, 2022). Ressalta-se, contudo, que a sanção é um instrumento reativo; a gestão proativa do relacionamento com fornecedores, que busca prevenir o inadimplemento, representa uma faceta complementar da governança contratual.

A sétima pergunta do questionário voltou-se para um achado crítico: a desproporcional concentração de cancelamentos em despesas com obras e serviços de manutenção. A investigação buscou discernir se a elevada taxa de insucesso seria uma consequência inevitável da complexidade intrínseca a esses projetos ou se, de forma mais contundente, indicaria falhas de gestão passíveis de correção nas etapas que antecedem a inscrição em RPNP.

A consulta aos gestores, diferentemente das questões anteriores, revelou um dissenso técnico sobre a causa primária. Uma corrente de respondentes (R5, R6, R8, R10) atribuiu o problema predominantemente à complexidade e imprevisibilidade inerentes a obras. Outra corrente, mais numerosa (R1, R2, R4, R11), sustentou que, embora a complexidade seja um fator, os cancelamentos indicam, com maior peso, falhas nas etapas de gestão dos contratos. Uma

terceira perspectiva (R7, R9) ofereceu uma síntese, vendo os cancelamentos como um reflexo da interação entre os dois fatores.

Apesar do dissenso aparente, a análise consolidada das respostas aponta para um diagnóstico comum subjacente: o descompasso entre a complexidade da despesa e a capacidade de gestão da UG. A percepção de que há falhas no planejamento (R4) e na formulação de projetos próprios (R3), ou seja, na capacidade de elaborar especificações técnicas e projetos básicos adequados às suas realidades locais, revela esta inadequação fundamental.

Um sintoma desse descompasso, apontado por um dos gestores (R3), é o recurso à adesão a Atas de Registro de Preços. Embora seja uma prática que visa à celeridade e amparada pela legislação (Brasil, 2021), seu uso recorrente no caso de obras e serviços, como observado, pode indicar uma dificuldade ou falta de capacidade técnica interna para elaborar projetos específicos. Nesses casos, a UG recorre a uma solução mais genérica que pode não se adequar perfeitamente à sua demanda, gerando dificuldades na execução.

Valida-se, assim, a inadequada capacidade técnica da organização para gerir contratos que demandam maior especialização como um determinante fundamental. Esta conclusão dialoga diretamente com o referencial de capacidades institucionais, especificamente com a dimensão de capacidade técnico-administrativa (Cavalcante; Pires, 2018). A dificuldade de planejar e fiscalizar adequadamente este tipo de despesa, por vezes por carência de pessoal qualificado para utilizar o ferramental técnico disponível, mina os mecanismos de estratégia e controle, materializando-se em RPNP de alto risco.

A análise da dimensão temporal do problema foi aprofundada pela oitava pergunta do questionário, que se concentrou em um padrão que desafia as explicações mais comuns. Enquanto a "dezembrada" pode ser parcialmente justificada pela pressão de final de ano, a investigação aqui se voltou para o expressivo cancelamento de empenhos emitidos nos três primeiros trimestres. O objetivo foi discernir se tal fato decorria de imprevistos ou de uma falha sistêmica na tempestividade das decisões gerenciais.

O diagnóstico oferecido pelos CGCFEx foi praticamente unânime e contundente ao refutar a hipótese de imprevistos. A vasta maioria dos respondentes (R1, R3, R4, R5, R7, R8, R9, R10, R11) validou que o padrão observado decorre da postergação da decisão de anular NE que já apresentavam indícios de problemas. Trata-se, portanto, de uma inércia administrativa, na qual a decisão de cancelar um empenho inviável é protelada, resultando em sua inscrição indevida em RPNP.

As causas para essa inércia, segundo os especialistas, são diversas e interligadas, abrangendo tanto fatores comportamentais quanto estruturais. Entre os fatores comportamentais,

destaca-se o receio de comprometer indicadores de execução orçamentária (R4). Já os fatores estruturais incluem a falta de pessoal para conduzir os processos de cancelamento (R6), a comunicação deficiente entre os setores da UG (R4) e a baixa priorização da tarefa por gestores sobrecarregados ou em vias de transferência (R12).

Valida-se, assim, a inércia administrativa na gestão de empenhos como um determinante comportamental chave, evidenciando que a inscrição indevida não é apenas um ato de final de exercício, mas o resultado de uma omissão contínua. Tal comportamento representa uma falha crítica no mecanismo de controle, que pressupõe monitoramento proativo, e é influenciado por incentivos desalinhados, uma debilidade do mecanismo de liderança. A literatura reforça que a ausência de acompanhamento contínuo leva à permanência de passivos problemáticos no balanço público (Andrade; Cavalcante, 2022; Carvalho, 2019).

A nona pergunta do questionário deslocou o foco para a categoria de cancelamentos classificados como “fatores esperados e supervenientes”. Embora estas rubricas pressuponham causas consideradas legítimas, o expressivo impacto orçamentário agregado motivou a investigação sobre o potencial de uma gestão de riscos mais proativa, questionando se, mesmo nestes casos, haveria espaço para mitigação antes da inscrição em RPNP.

A avaliação da vasta maioria dos CGCFEx (R2, R3, R4, R7, R9, R10, R11, R12) foi afirmativa, convergindo para a percepção de que existe espaço significativo para mitigação. O argumento central, explicitado por um dos gestores (R4), é que é preciso distinguir eventos genuinamente imprevisíveis, como uma pandemia, daqueles que, apesar de rotulados como “supervenientes”, são na realidade a materialização de riscos que poderiam ter sido mais bem gerenciados. O exemplo de um “término de contrato” ser tratado como imprevisto (R4) ilustra essa falha diagnóstica e a necessidade de evoluir para uma abordagem proativa (R7, R11).

Contudo, uma ressalva metodológica crucial foi levantada por um dos gestores (R10): antes de se desenhar estratégias de mitigação, é preciso garantir a correta aplicação da própria rubrica. O uso indiscriminado da categoria “fatores supervenientes” pode mascarar falhas recorrentes de planejamento ou execução, tratando problemas sistêmicos como eventos isolados. Esta imprecisão diagnóstica não é apenas um problema de registro, mas uma barreira ao aprendizado institucional, pois impede a identificação e a correção das verdadeiras causas-raiz.

Valida-se, assim, a deficiência na gestão proativa de riscos e na acurácia diagnóstica como um determinante relevante. Esta falha se manifesta no mecanismo de Estratégia, que deveria incorporar a análise e o tratamento de riscos como prática rotineira. A ausência de uma cultura organizacional voltada para este fim, como aponta a literatura (Carvalho, 2019; Silva, 2022),

perpetua um ciclo de recorrência de erros, inserindo o problema no campo da governança e da capacidade de aprendizado da organização.

A décima pergunta do instrumento de pesquisa marcou uma transição na análise, investigando como o nível hierárquico superior, o gestor de AO, poderia atuar para mitigar os cancelamentos. A premissa subjacente é que a solução para os determinantes validados anteriormente exige uma governança orçamentária mais estratégica. As respostas dos CGCFEx, em seu conjunto, delineiam o perfil de um gestor que transcende a função de mero descentralizador de créditos para se tornar um ativo e estratégico agente de governança.

No que tange ao mecanismo de estratégia, as percepções apontam para a necessidade de uma atuação mais robusta do gestor. O diagnóstico implícito é que a prática atual de descentralização de recursos nem sempre considera os prazos necessários para uma execução segura pelas UG (R1, R6), e que falta um alinhamento mais rigoroso entre os planejamentos físico e financeiro (R4, R10). Tal atuação seria o caminho para materializar a "intenção do Comandante" de estabelecer um "ciclo virtuoso de planejamento e execução" (Exército Brasileiro, 2025a).

Adicionalmente, os especialistas apontam para a oportunidade de uma intervenção mais efetiva no mecanismo de controle. O diagnóstico é que o papel do gestor de AO pode ser mais incisivo, não se limitando ao acompanhamento passivo, mas participando da definição de critérios para inscrição em RPNP e exercendo o poder de contraindicar inscrições de alto risco, atuando como uma instância de validação superior (R3, R4, R5, R9).

Por fim, as respostas delineiam o papel do gestor como um agente de liderança e fomentador de capacidades institucionais. O diagnóstico é que a simples execução do orçamento precisa ser suplantada por metas de qualidade, com indicadores focados na redução de cancelamentos (R4, R11). A isto se soma o papel de promover a capacitação contínua dos agentes (R4, R7) e de apoiar o desenvolvimento de ferramentas de TI mais robustas (R2, R9), fortalecendo toda a cadeia de execução.

A décima primeira pergunta do instrumento de pesquisa marcou uma transição na análise, deslocando o foco do diagnóstico de falhas para a exploração de oportunidades de aprimoramento, com ênfase no papel estratégico da tecnologia da informação. A percepção consolidada dos gestores validou a pertinência desta abordagem, indicando uma forte convergência de que o SAG pode evoluir de uma plataforma reativa para um instrumento de governança proativa.

Com a exceção de um respondente que considerou as ferramentas atuais suficientes (R8), as respostas puderam ser agrupadas em eixos temáticos. Um primeiro eixo de sugestões focou na

ampliação da capacidade de gestão de riscos, por meio de alertas automáticos e classificação de risco (R4, R6, R7). Um segundo eixo visou ao aprimoramento da granularidade dos dados e dos mecanismos de *accountability*, com a inclusão de campos obrigatórios e *checklists* de controle (R1, R10, R11).

Um terceiro eixo apontou para a necessidade de um sistema mais interativo e integrado aos processos, com painéis de controle e automação de notificações (R2, R3, R5, R9). A riqueza e a convergência das propostas, portanto, validam o potencial da otimização da tecnologia da informação como um determinante-chave para o fortalecimento da governança da execução orçamentária, em linha com a literatura, que aponta a importância dos sistemas de informação para a efetividade da gestão pública (Nonaka, 2019; Andrade; Cavalcante, 2022) e, de forma aplicada, o potencial de novas tecnologias para aprimorar o controle sobre os RAP (Santos, 2023).

A décima segunda e última pergunta do instrumento de pesquisa ofereceu um espaço para que os CGCFEx, de forma livre, apresentassem outros fatores relevantes não abordados. As respostas aprofundaram diagnósticos anteriores, mas, de forma mais significativa, introduziram uma nova camada de análise ao apontarem para determinantes de natureza estrutural e contextual, que formam o alicerce sobre o qual as outras falhas de gestão ocorrem.

O fator mais enfaticamente levantado foi a fragilidade do capital humano. A alta rotatividade de pessoal em funções críticas, como licitação e fiscalização (R4, R11), e a deficiência crônica de pessoal administrativo, que força militares a se dividirem entre suas atividades finalísticas e as de gestão (R6), foram apontadas como causas estruturais que comprometem a memória institucional, a continuidade e a qualidade da gestão.

Além do fator humano, destacou-se a dessincronia entre os ciclos de gestão. A incompatibilidade entre a rigidez do ciclo orçamentário anual e a realidade temporal de projetos logísticos complexos (R4) gera um descompasso sistêmico. Fatores externos, como a instabilidade macroeconômica que afeta bons fornecedores (R9) e falhas processuais básicas, como a ausência de entrega formal do empenho à empresa (R1), completam o quadro de desafios estruturais.

Validam-se, assim, as restrições estruturais de capacidade como um determinante basilar do problema. A importância deste achado reside em sua transversalidade: ele sugere que a eficácia de qualquer aprimoramento nos mecanismos de governança será sempre limitada se as restrições fundamentais de capacidades institucionais, especialmente de pessoal, não forem endereçadas. Esta conclusão é fortemente amparada pela literatura, que posiciona a capacidade

estatal como a pré-condição para uma governança efetiva (Cavalcante; Pires, 2018; Fukuyama, 2013).

Em síntese, a validação sequencial dos determinantes, ao longo deste capítulo, permitiu consolidar o modelo explicativo proposto. Fica evidente que os cancelamentos de RPNP não decorrem de fatores isolados, mas de um complexo e interconectado ecossistema de fragilidades. A natureza sistêmica do problema sugere que intervenções efetivas demandam uma abordagem igualmente integrada, focada no fortalecimento dos mecanismos de governança como um todo.

Para concluir a seção, apresenta-se o modelo analítico que sistematiza os determinantes dos cancelamentos de RPNP: o Quadro 5 alinhará cada fragilidade validada no item 8.3 às respectivas causas, permitindo enxergar, de forma sintética, como esses pontos se articulam até culminar no cancelamento dos restos a pagar.

Quadro 5 - Determinantes dos cancelamentos de RPNP e suas causas

Determinante	Causas
Enquadramento incorreto da justificativa “Saldo Residual”	Ausência de verificação rigorosa da real necessidade de reinscrição; inscrição em valor superior ao exigível, gerando “saldos” artificiais; rubrica utilizada para adiar a anulação e preservar indicadores; e falta de checagem cruzada entre setor financeiro e área demandante.
Inscrição indevida de obrigações já liquidadas ou superestimadas	Verificação contratual falha: empenhos já concluídos permanecem ativos; inscrição de saldo bem acima do necessário para etapas finais do contrato; checklist de encerramento inexistente; e comunicação técnico-financeira precária; prática de “inscrever agora, ajustar depois” para cumprir cronograma de fechamento.
Fragilidades na seleção e no monitoramento de fornecedores	Valores-referência inexequíveis atraem proponentes de baixa capacidade; critérios de habilitação pouco exigentes e sem avaliação de risco; e acompanhamento contratual episódico, sem métricas ou visitas técnicas; e falta de registro consolidado de desempenho de fornecedores.
Falhas de gestão interna nas UG	Procedimentos genéricos, sem pontos de controle obrigatórios; segregação de funções insuficiente, decisões concentradas em poucos agentes; “segunda linha de defesa” atua <i>ex-post</i> , não preventivamente; e sistemas carecem de trilha de auditoria sobre aprovações.

Pressão de execução orçamentária no final do exercício	Descentralização tardia de créditos comprime prazos de execução; cultura de “zerar dotação” para não perder recursos; carteira de compras mal planejada; ausência de atas de registro de preços vigentes; e cronogramas físico-financeiros desalinhados da capacidade de entrega.
Quebra no ciclo de responsabilização contratual	Insegurança jurídica na aplicação de penalidades administrativas; processos sancionatórios mal instruídos; registros informais substituem provas; receio de judicialização ou perda de fornecedor estratégico; e déficit de pessoal técnico-jurídico para conduzir processo administrativo.
Capacidade técnica inadequada para obras e serviços complexos	Escassez de engenheiros e fiscais especializados nas UG; projetos básicos incompletos ou genéricos, baseados em atas externas; cronogramas irrealistas; risco técnico subestimado; e dependência de fornecedores sem comprovação de capacidade.
Inércia administrativa na tempestividade de cancelamentos	Temor de reduzir o indicador de execução orçamentária da UG; anulação classificada como tarefa de “baixa urgência” diante de sobrecarga; falta de alertas automáticos para empenhos sem evolução > 60/90 dias; e rotatividade de titulares rompe a continuidade do acompanhamento.
Gestão de riscos reativa e uso impreciso de “fatores supervenientes”	Matriz de riscos inexistente ou não integrada ao planejamento; rubrica serve de “caixa-preta” para problemas recorrentes e previsíveis; ausência de cenários de contingência e cláusulas de performance; e capacitação limitada dos fiscais em análise de risco contratual.
Atuação do gestor de Ação Orçamentária	Descentralização de recursos sem avaliar maturidade dos projetos; indicadores focados em percentual empenhado, não em qualidade da execução; poder de veto sobre inscrições de alto risco raramente exercido; e painéis de monitoramento subutilizados.
Limitações do SAG como ferramenta de decisão	Granularidade insuficiente dos dados físico-financeiros; falta de alertas automáticos e checklists bloqueadores; integração incompleta com contratos.gov e demais sistemas.
Déficit e rotatividade de capital humano	Quadro administrativo inferior à demanda processual; alta rotatividade causa perda de memória institucional;

	programas de capacitação pontuais, sem trilhas contínuas; e militares dividem funções operacionais e de gestão, dispersando competências.
--	---

Fonte: Elaboração própria.

9. ANÁLISE SOB A ÓTICA DA GOVERNANÇA

O capítulo anterior identificou e validou um ecossistema de doze determinantes para o cancelamento de RPNP. Esta seção se dedica a aprofundar a interpretação desses achados, analisando-os à luz do arcabouço de governança pública adotado nesta pesquisa (Capítulo 6, p. 33). O objetivo é demonstrar como as falhas constatadas empiricamente sinalizam fragilidades nos mecanismos de liderança, estratégia e controle, os quais são condicionados pela dimensão transversal das capacidades institucionais.

A análise dos determinantes revela profundas debilidades no mecanismo de estratégia, cuja função primordial é alinhar objetivos, planejar e gerenciar riscos (Tribunal de Contas da União, 2020). A validação de determinantes como o “planejamento deficiente” e a “pressão de final de exercício” evidencia uma dissociação crônica entre metas e meios. Achados como estimativas de custos imprecisas e ausência de processos licitatórios adequados traduzem um planejamento irrealista, já reconhecido como causa relevante do acúmulo de RPNP (Carvalho, 2019; Campos, 2021). A insuficiência na gestão proativa de riscos potencializa tais falhas, pois eventos classificados como “fatores supervenientes” frequentemente mascaram riscos previsíveis que poderiam ter sido mitigados, confirmando uma lacuna entre a exigência normativa e sua efetiva aplicação.

O segundo grupo de achados aponta para fissuras expressivas no mecanismo de controle. No Modelo das Três Linhas, cuja estrutura foi detalhada no referencial analítico desta dissertação: a primeira linha (UG) detém responsabilidade direta sobre os controles preventivos, mas determinantes como a “inscrição de passivos fantasmas” e o “enquadramento inadequado de justificativas” demonstram falhas nesta instância. Essas fragilidades refletem-se na quebra do ciclo de responsabilização contratual: a não aplicação de sanções, explicada por insegurança jurídica e dilemas pragmáticos, sinaliza um baixo custo para o descumprimento contratual e enfraquece o poder coercitivo da Administração (Andrade; Cavalcante, 2022). A “inércia administrativa na anulação”, por sua vez, evidencia uma falha no monitoramento contínuo, que deveria ser um pilar do controle.

Tais disfunções indicam, ainda, desalinhamentos no mecanismo de liderança. A cultura de “executar a qualquer custo” e a persistência da “dezeembrada” expõem uma profunda dissonância entre a intenção estratégica do Comando, que preconiza a “qualidade das despesas” (Exército Brasileiro, 2025a), e os padrões de conduta vigentes. Incentivos focados na execução integral da dotação orçamentária anual, utilizados como métrica de desempenho, induzem gestores a postergar cancelamentos para preservar indicadores, manifestando-se em inércia e justificativas genéricas. Tais distorções sinalizam uma debilidade na capacidade da liderança de promover uma cultura de integridade e racionalidade operacional (Tribunal de Contas da União, 2020; Barros, 2020). Essa dinâmica, ressalta-se, parece ser reforçada por uma concepção mais ampla de “boa execução orçamentária” que, no EB, historicamente valoriza o dispêndio integral dos créditos.

Finalmente, a pesquisa valida as capacidades institucionais como o fator transversal e a restrição basilar de todo o sistema. A carência de fiscais de contrato especializados, a alta rotatividade de pessoal e a sobreposição de funções minam a continuidade dos processos e a memória organizacional, comprometendo o funcionamento dos demais mecanismos (Cavalcante; Pires, 2018). Como aponta a literatura, cancelamentos de RAP em outras instituições públicas guardam forte correlação com déficits de capital humano (Ávila, 2023). No EB, evidências similares emergem nas dificuldades de gerir obras complexas, levando à adoção de soluções genéricas que suprem uma incapacidade de elaboração de projetos próprios.

A interpretação dos doze determinantes à luz da governança mostra que eles não atuam isoladamente e formam padrões de influência cumulativa. Falhas de estratégia, como o planejamento irrealista, criam as condições para que os mecanismos de controle sejam pressionados e fragilizados. A liderança, ao tolerar uma cultura focada em incentivos de execução quantitativa, reforça comportamentos como a “dezeembrada” e a inércia. Por fim, a baixa capacidade institucional, especialmente de pessoal, atua como o gargalo fundamental que impede respostas corretivas tempestivas e a eficácia de qualquer aprimoramento nos outros pilares.

Os achados, portanto, sugerem que o aprimoramento da governança da execução orçamentária no EB demanda uma intervenção integrada e sistêmica. Embora o presente estudo tenha se limitado aos exercícios de 2023 e 2024 e aos dados autodeclarados pelos gestores, as evidências apontam para a necessidade de ações que alinhem, de forma sinérgica e sustentável, os mecanismos de liderança, estratégia, controle e, crucialmente, as capacidades institucionais.

10 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo identificar e compreender os determinantes do cancelamento de RPNP no âmbito do EB. Para tanto, adotou-se um desenho de pesquisa de método misto, que triangulou a análise de mais de 87 mil empenhos com a percepção dos gestores dos doze CGCFEx, obtida por meio de questionário estruturado.

Os resultados consolidaram um modelo explicativo que conceitua o fenômeno como um ecossistema de fragilidades interligadas, e não como um conjunto de falhas isoladas. A investigação validou doze determinantes, que abrangem desde falhas de registro e diagnóstico, como o enquadramento inadequado de justificativas, até questões processuais, como a inércia administrativa na anulação de empenhos e a quebra no ciclo de responsabilização contratual.

A análise sob a ótica da governança pública revelou que tais determinantes sinalizam déficits nos mecanismos de estratégia, controle e liderança. A dissociação entre planejamento e execução, a cultura de execução focada em metas quantitativas e a tolerância a falhas processuais recorrentes emergem como pontos críticos. Contudo, o estudo sugere que a eficácia destes mecanismos é condicionada por uma restrição basilar: as fragilidades nas capacidades institucionais, sobretudo a carência e a alta rotatividade de pessoal qualificado.

Como implicação prática, os achados indicam que a mitigação dos cancelamentos demanda uma abordagem sistêmica. Sugere-se o fortalecimento da governança por meio de uma atuação mais estratégica do gestor de AO/PO, que transcenda a mera descentralização de créditos para incluir a validação de critérios de inscrição. Adicionalmente, aponta-se para a otimização das ferramentas de tecnologia da informação, como o SAG, para criar mecanismos proativos de gestão, como alertas de risco e painéis de controle.

Outra recomendação central reside no fortalecimento do capital humano. A capacitação continuada dos agentes e a criação de estratégias para mitigar os efeitos da alta rotatividade de pessoal em funções críticas de licitação e fiscalização são apontadas como condições essenciais para a sustentabilidade de qualquer aprimoramento nos processos de controle e na memória organizacional.

Como limitações desta pesquisa, reconhece-se, primeiramente, o recorte temporal de dois anos (2023-2024), que oferece uma visão seccional do fenômeno. Em segundo lugar, o estudo fundamenta-se em dados autodeclarados pelos gestores no sistema SAG, estando sujeito a eventuais imprecisões ou vieses no registro das informações.

A partir dos achados e das limitações identificadas, sugere-se uma agenda para futuras pesquisas. Seria de grande valia a condução de estudos de caso aprofundados nos órgãos gestores

de AO/PO com alta incidência de cancelamentos, a fim de compreender, com maior profundidade, as dinâmicas específicas e a complexidade dos fatores locais que levam à alta incidência de cancelamentos. Adicionalmente, recomenda-se uma investigação específica sobre o impacto da rotatividade de pessoal, combinando dados quantitativos com uma análise qualitativa de suas consequências para a cultura e a performance institucional.

Em suma, esta pesquisa conclui que o cancelamento de RPNP no EB é um problema complexo cuja superação aparenta depender menos de controles pontuais e mais do fortalecimento sistêmico da governança. O alinhamento sinérgico entre os mecanismos de liderança, estratégia, controle e, crucialmente, o investimento nas capacidades institucionais, emerge como o caminho mais promissor para promover avanços sustentáveis na qualidade da execução orçamentária.

11 PROPOSTAS PARA A MITIGAÇÃO DOS CANCELAMENTOS

Este capítulo apresenta um conjunto de propostas para a mitigação dos cancelamentos de RPNP, sistematizadas a partir das respostas dos gestores dos doze CGCFEx ao questionário da pesquisa, cujas íntegras se encontram no Apêndice B (p. 121). As percepções e experiências desses especialistas, que na seção anterior fundamentaram a validação dos determinantes do fenômeno, oferecem agora caminhos para o aprimoramento institucional. Ressalta-se que as proposições aqui descritas não possuem caráter prescritivo, mas emergem como possibilidades a serem consideradas conforme sua pertinência ao contexto organizacional.

Em um nível estratégico, sugere-se que a inscrição de empenhos em RAP seja vinculada à existência de cronogramas físico-financeiros exequíveis e à manifestação formal de capacidade de entrega por parte dos fornecedores, sobretudo em situações de descentralização de créditos ao final do exercício. Ressalta-se a importância da participação direta do gestor de AO/PO na definição dos critérios de inscrição, contribuindo para o juízo de exequibilidade das despesas e para a responsabilização compartilhada. Esta medida visa a combater o paradigma, identificado pelos gestores, de que a UG deve utilizar integralmente os créditos disponíveis, prática que pode favorecer a inscrição de RPNP com baixa probabilidade de execução. Essa cultura, ressalta-se, é frequentemente percebida como uma resposta defensiva a um sistema de governança orçamentária federal que, historicamente, pode sinalizar que a não execução integral da dotação resulta em cortes futuros.

No campo dos controles internos, recomenda-se o estabelecimento de rotinas colegiadas para a análise prévia das condições de inscrição, integrando os setores requisitante, financeiro e

técnico. A formalização da manifestação da área demandante, com parecer explícito sobre a viabilidade de liquidação tempestiva, é apontada como prática capaz de fortalecer a rastreabilidade da decisão. Adicionalmente, no tocante à classificação de saldos residuais, sugere-se a definição de critérios objetivos, pactuados com o gestor de AO/PO, para reduzir a margem de subjetividade e promover maior previsibilidade. A adoção de *checklists* padronizados e a designação formal de responsáveis pelo acompanhamento dos empenhos (“dono do empenho”) são também propostas como mecanismos de controle adicional.

Em relação ao ciclo de contratações, propõe-se a realização de análises mais rigorosas da exequibilidade das propostas, com atenção especial a preços inexequíveis, e o uso sistemático do histórico de desempenho dos fornecedores. Neste contexto, a integração entre sistemas como SAG, SIAFI e o SICAF é indicada como instrumento estratégico para o cruzamento de informações, o monitoramento de riscos e o embasamento das decisões de contratação.

Destaca-se, no campo das soluções tecnológicas, um amplo potencial de aprimoramento das funcionalidades do SAG. A visão consolidada é de transformar o sistema de uma plataforma reativa em um instrumento proativo de governança. As propostas abrangem desde a incorporação de inteligência preditiva, com algoritmos de classificação de risco e alertas automáticos (*pop-ups*), até o aprimoramento da granularidade dos dados, com a criação de campos de registro obrigatório de justificativas e consultas filtradas por Plano Detalhado de Material (PDM). Sugere-se, ainda, a criação de ferramentas mais interativas, como painéis de *benchmarking*, um "Painel do Conformador" para supervisão, a automação de notificações e a integração de relatórios de risco ao Plano de Contratações Anual (PCA), além de mecanismos de análise *SWOT* (Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças).

De forma transversal a todas essas propostas, emerge como condição fundamental o fortalecimento das capacidades institucionais. Reitera-se a necessidade de investimentos na formação continuada dos agentes de gestão, na alocação de pessoal tecnicamente qualificado e na criação de estratégias para mitigar os efeitos da alta rotatividade, sobretudo em funções críticas de fiscalização e planejamento. A promoção de fluxos de comunicação mais transparentes e tempestivos entre os diversos níveis de gestão é igualmente apontada como essencial.

Diante do exposto, recomenda-se que a UG realize, de maneira sistemática, a avaliação de sua capacidade de executar os recursos disponíveis com qualidade. Quando identificada a impossibilidade de execução adequada, orienta-se que seja formalizada a solicitação de recolhimento ao gestor de AO/PO, possibilitando o remanejamento dos recursos. Propõe-se, adicionalmente, a adoção de indicadores de desempenho vinculados à qualidade da execução e à redução dos cancelamentos, aliados a auditorias preventivas e ao fortalecimento da

accountability, como elementos promissores para a consolidação de uma governança orçamentária mais racional e sustentável.

Dessa forma, as proposições aqui sistematizadas buscam contribuir para o debate e a evolução das práticas institucionais, visando à construção de um ciclo orçamentário mais planejado, transparente e alinhado aos princípios da boa administração pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Rosirlei Renata; CAVALCANTE, Luiz Ricardo. Restos a pagar na Administração Pública Federal: uma análise do instrumento no Conselho Administrativo de Defesa Econômica no período de 2015 a 2019. *Debates em Administração Pública*, Brasília, v. 3, n. 4, p. 99-129, 2022.

ASSIS, Manfrini de. O sistema de acompanhamento da gestão (SAG) na otimização da execução dos recursos públicos no Exército Brasileiro. 2023. 86 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2023.

ÁVILA, Kellen Cristina de Andrade. Restos a pagar: causa ou efeito? Uma análise na execução orçamentária da Universidade Federal do Oeste do Pará – UFOPA durante o período de 2018 a 2022. 2023. 94 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2023.

BARROS, Josinaldo da Silva. Impactos do contingenciamento na execução dos gastos públicos: o caso do Departamento de Ciência e Tecnologia do Exército Brasileiro. 2020. 83 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2020.

BRASIL. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.html. Acesso em: 22 out. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 nov. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/114133.htm. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023. Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao

crescimento socioeconômico. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp200.htm. Acesso em: 22 nov. 2024.

CAMPOS, Ana Elisa Lobato. Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária. 2021. 96 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2021.

CARVALHO, Alexandre Dias de. A gestão do estoque de restos a pagar das despesas discricionárias no Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2019.

CAVALCANTE, Pedro; PIRES, Roberto Rocha C. Governança pública: construção de capacidades para a efetividade da ação governamental. Brasília: ENAP, 2021.

COUTO, Leandro Freitas; RODRIGUES, Júlia Marinho (Org.). Governança orçamentária no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea; Santiago: Cepal, 2022.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria C Ex nº 987, de 18 set. 2020. Institui a Política de Governança do Exército Brasileiro (EB10-P-01.007). *Boletim do Exército*, Brasília, DF, n. 39, 25 set. 2020.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria SEF/C Ex nº 154, de 19 ago. 2021. Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002), 1ª ed. *Boletim do Exército*, Brasília, DF, n. 34, 27 ago. 2021a.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria EME/C Ex nº 465, de 9 ago. 2021. Institui a Diretriz de Governança e Gestão do Exército Brasileiro (EB20-D-11.001). *Boletim do Exército*, Brasília, DF, n. 33, 20 ago. 2021b.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria SEF/C Ex nº 268, de 9 de agosto de 2024. Aprova o Calendário e a Diretriz para o Encerramento do Exercício Financeiro de 2024 (EB90-D-08.001). Brasília, DF: Secretaria de Economia e Finanças, 2024.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Diretriz Especial de Economia e Finanças do Comandante do Exército - 2025/2026. Brasília, DF: Comandante do Exército, 2025a.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Diretrizes do Secretário de Economia e Finanças 2025-2026. Brasília, DF: Secretaria de Economia e Finanças, 19 fev. 2025b.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Caderno de orientação aos agentes da administração: Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG). Brasília, DF: Secretaria de Economia e Finanças, fev. 2025c.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Relatório de Gestão do Comando do Exército: Exercício 2024. Brasília, DF: Estado-Maior do Exército, mar. 2025d.

FEITOSA, Daniel Garrett. Análise do impacto dos restos a pagar não processados sobre o desempenho das universidades federais brasileiras: o elo entre ranking universitário e medida de eficiência. 2021. 55 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

FUKUYAMA, Francis. What is governance? *Governance*, Hoboken, v. 26, n. 3, p. 347-368, jul. 2013.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2022.

GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha C. (Org.). Capacidades estatais e democracia: arranjos institucionais de políticas públicas. Brasília, DF: Ipea, 2014.

GUIMARÃES, Mauro Sérgio de Souza. Governança orçamentária: a atuação da Secretaria de Economia e Finanças do Exército Brasileiro. 2022. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia, Políticas Públicas e Desenvolvimento) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2022.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Modelo das Três Linhas do IIA. [s.l.]: The Institute of Internal Auditors, 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2025.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. Manual de gestão pública contemporânea. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MAURICIO, Fernando Henrique; ANDRADE, Rodrigo Lopes. Análise de cancelamentos de Restos a Pagar: um estudo de caso no Exército Brasileiro. 2024. Artigo apresentado no Ateliê de Compras Públicas do Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2024.

NONAKA, Thiago Hiromitsu. Restos a pagar não processados como indicador de eficiência na gestão orçamentária. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2019.

OSTROM, Elinor. Governing the commons: the evolution of institutions for collective action. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

PIERRE, Jon; PETERS, B. Guy. Governance, politics and the state. New York: St. Martin's Press, 2000.

RHODES, R. A. W. Understanding governance: policy networks, governance, reflexivity and accountability. Buckingham: Open University Press, 1997.

RIBEIRO, Alison Campos. Os desafios da execução e controle do orçamento: um estudo de caso para o aperfeiçoamento na gestão orçamentária do Comando da Aeronáutica. 2022. 101 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2022.

SANTOS, L. F. dos. Aplicação de machine learning na classificação de restos a pagar. 2023. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Políticas Públicas e Governo, Brasília, 2023.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. Manual Técnico de Orçamento – MTO 2024. 7. ed. Brasília, DF, 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. 11. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI): macrofunções – restos a pagar. Brasília, DF, 2018.

SILVA, Anderson de Melo. Restos a pagar: instrumento que pode maximizar a falha de governo: análise de seus reflexos nas contas públicas da União no período de 2006 a 2016.

2021. 70 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Referencial Básico de Governança Organizacional. 3. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 10 passos para a boa governança. 2. ed. Brasília: TCU, 2021.

APÊNDICE A - Questionário aplicado aos CGCFEx

Este questionário foi elaborado com o objetivo de subsidiar a etapa qualitativa da pesquisa, permitindo a coleta de percepções, experiências e sugestões dos CGCFEx acerca dos determinantes e das possibilidades de mitigação dos cancelamentos de RPNP. As perguntas foram formuladas a partir dos achados da análise dos dados extraídos do SAG e estão organizadas conforme os temas centrais investigados.

1. Verificou-se que uma parcela expressiva dos cancelamentos registrados sob a rubrica “saldo residual” anulou a totalidade (ou grande parte) do valor inscrito, o que diverge da noção de sobra marginal que o termo sugere.

- a) Na avaliação do CGCFEx, há situações efetivamente legítimas que justifiquem cancelamentos tão elevados sob a classificação “saldo residual”, ou esse padrão reflete, mais provavelmente, um enquadramento inadequado da real causa do cancelamento pelas UG?
- b) Caso seja constatado que estejam sendo inscritos em RPNP valores que correspondam a sobras marginais ou que superem o mínimo necessário para o cumprimento da obrigação, que etapas de validação ou controles prévios poderiam ser implementados para impedir essas inscrições?

2. Verificou-se que uma parte considerável dos cancelamentos justificados por "término de contrato/obra/PT/TED" ocorreu sobre a totalidade do valor inscrito, sendo anulados no exercício seguinte à inscrição em RPNP.

- a) O CGCFEx entende que podem existir circunstâncias legítimas para inscrever em RPNP notas de empenho referentes a contratos cujas obrigações já se mostravam quitadas, ou esse padrão sugere, com maior probabilidade, falhas na avaliação prévia que resultaram na inscrição indevida de obrigações já concluídas?
- b) Caso o CGCFEx conclua que, em grande parte, não existam circunstâncias legítimas para esse tipo de inscrição, que etapas de validação ou controles prévios, aplicáveis às notas de empenho associadas a esses contratos, poderiam ser adotados para garantir que apenas obrigações efetivamente pendentes de liquidação sejam inscritas como restos a pagar?

3. Constatou-se que os cancelamentos atribuídos a problemas do fornecedor concentram montantes expressivos e apresentam, em média, percentuais cancelados em relação ao valor inscrito bastante elevados, com recorrência de anulações integrais.

a) O CGCFEx entende que esses cancelamentos decorrem exclusivamente de falhas do fornecedor, ou considera que o padrão também pode refletir fragilidades em fases anteriores, como habilitação e seleção do proponente, análise de exequibilidade da proposta, elaboração contratual ou monitoramento de sinais de risco ao longo da execução e antes da inscrição em RPNP?

b) Caso o CGCFEx entenda que falhas em etapas anteriores à contratação possam ter contribuído para esses cancelamentos, que medidas poderiam ser adotadas para fortalecer esses processos? Para os casos em que a responsabilidade seja exclusivamente do fornecedor, que mecanismos poderiam ser implementados ou aprimorados para evitar a contratação de empresas com maior probabilidade de inadimplência ou incapacidade de execução?

4. Observou-se que, nos cancelamentos atribuídos às falhas de gestão interna do EB, sobressaem erros de previsão de demanda, inscrições indevidas e falhas formais de empenho, todas com percentuais cancelado/inscrito muito elevados.

a) O CGCFEx avalia que esses cancelamentos decorrem de falhas pontuais e isoladas ou revelam deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG?

b) Caso se confirmem essas deficiências mais amplas, que iniciativas poderiam ser adotadas para fortalecer os controles internos e aprimorar os processos administrativos, prevenindo a inscrição em RPNP de notas de empenho com falhas decorrentes da gestão interna da UG?

5. Constatou-se uma elevada ocorrência de cancelamentos de empenhos ordinários emitidos no 4.º trimestre, que foram inscritos em RPNP e, no exercício seguinte, anulados em proporção igual ou superior a 50 % do valor originalmente inscrito.

a) Na visão do CGCFEx, quais fatores podem explicar essa elevada ocorrência de cancelamentos de empenhos emitidos no 4.º trimestre e inscritos em RPNP?

b) Que salvaguardas poderiam ser adotadas para os empenhos emitidos no encerramento do exercício, de modo a contribuir para que somente sejam formalizados aqueles com baixo risco de cancelamento?

6. Verificou-se que em uma parcela relevante das ocorrências de cancelamento atribuídas formalmente à falha do fornecedor, não houve registro de aplicação de sanção administrativa.

a) Na percepção do CGCFEx, que fatores poderiam explicar a ausência de sanções em parte significativa desses casos? Ou esse padrão indica possível inconsistência nos procedimentos de responsabilização adotados pelas UG?

b) Caso se confirmem tais inconsistências, que medidas poderiam ser adotadas para promover a aplicação mais uniforme e efetiva das sanções sempre que o cancelamento decorrer por falha do fornecedor?

7. Constatou-se que obras e serviços de manutenção respondem por volumes expressivos de cancelamentos e apresentam percentuais de valor cancelado em relação ao valor inscrito muito acima da média, sobretudo em UG cujo escopo é predominantemente esse tipo de despesa.

a) Na avaliação do CGCFEx, esses cancelamentos estão ligados sobretudo à complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção ou indicam falhas nas etapas de gestão que antecedem a inscrição em RPNP?

b) Que medidas o CGCFEx considera mais adequadas para reduzir os cancelamentos nesse tipo de despesa e contribuir para que apenas compromissos com viabilidade de execução sejam inscritos em RPNP?

8. Verificou-se que diversos empenhos ordinários emitidos até o 3.º trimestre foram inscritos em RPNP e, no exercício seguinte, tiveram mais de 50 % do valor originalmente inscrito cancelado. Considerando que esse tipo de empenho se destina à entrega imediata, há, em tese, intervalo suficiente entre a emissão e o encerramento do exercício para analisar sua viabilidade de execução antes da inscrição em restos a pagar.

a) Na visão do CGCFEx, esses casos decorreram principalmente de imprevistos que impediram o cancelamento ainda no exercício, ou o padrão observado indica que a postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas no cumprimento do objeto?

b) Caso, na visão do CGCFEx, a postergação da decisão de cancelamento tenha contribuído para a inscrição de empenhos com indícios prévios de dificuldades na execução, que providências poderiam ser adotadas para detectar esses sinais com antecedência e permitir uma decisão mais tempestiva, evitando a inscrição em RPNP de empenhos já comprometidos?

9. Observou-se que o grupo de cancelamentos classificados como “fatores esperados e supervenientes” concentrou parcela expressiva do total cancelado. Embora cada rubrica pressuponha causas consideradas legítimas, o montante agregado evidencia impacto orçamentário relevante que demanda análise crítica e possíveis aperfeiçoamentos de gestão.

a) Na avaliação do CGCFEx, mesmo tratando-se de causas consideradas legítimas, existe espaço para adotar medidas antes da inscrição em RPNP, de forma a mitigar esses riscos e reduzir o impacto de cancelamentos futuros?

b) Caso o CGCFEx entenda que exista margem para mitigar esses riscos antes da inscrição em RPNP, que tipos de aprimoramentos poderiam ser adotados para reduzir o impacto dos cancelamentos referentes a esse grupo?

10. No entendimento do CGCFEx, que mecanismos poderiam ser adotados pelos gestores de ação orçamentária com o objetivo de contribuir para a redução dos cancelamentos de RPNP pelas UG?

11. Considerando os dados apresentados sobre os cancelamentos de RPNP nas perguntas anteriores e as experiências acumuladas por esse Centro, que novas funcionalidades ou melhorias nas já existentes no SAG poderiam ser desenvolvidas para reduzir a incidência desses cancelamentos?

12. Resposta livre

- a) Na visão do CGCFEx, existem outros fatores ou desafios, não abordados nas questões anteriores, que sejam relevantes para compreender a dinâmica dos cancelamentos?
- b) Além dos pontos já debatidos, que medidas adicionais o Centro recomendaria para reduzir os cancelamentos de RPNP no âmbito do EB?

APÊNDICE B – Resposta dos CGCFEx ao questionário

Este anexo reúne, na íntegra, as respostas fornecidas pelos CGCFEx ao questionário desta pesquisa. Para fins de identificação, adota-se a seguinte convenção: “R1” refere-se à resposta do 1º CGCFEx, “R2” ao 2º CGCFEx, e assim sucessivamente até “R12”. Todas as respostas foram organizadas conforme a ordem e a numeração das perguntas apresentadas no Apêndice A.

1. Verificou-se que uma parcela expressiva dos cancelamentos registrados sob a rubrica “saldo residual” anulou a totalidade (ou grande parte) do valor inscrito, o que diverge da noção de sobra marginal que o termo sugere.

a) Na avaliação do CGCFEx, há situações efetivamente legítimas que justifiquem cancelamentos tão elevados sob a classificação “saldo residual”, ou esse padrão reflete, mais provavelmente, um enquadramento inadequado da real causa do cancelamento pelas UG?

R1 (1º CGCFEx): Esse padrão reflete, mais provavelmente, um enquadramento inadequado da real causa do cancelamento pelas UG.

R2 (2º CGCFEx): As duas situações acontecem. Entretanto, espera-se com frequência majoritária a de saldo residual.

R3 (3º CGCFEx): No cenário atual, em que houve grande flexibilização para utilização de RPNP, em despesas do exercício, bem como, para aproveitamento de RPNP para favorecido diferente, em caso de rescisão do compromisso de entregar pelo favorecido original, o cancelamento somente deverá ocorrer quando não for possível ou não for mais necessária a entrega do bem ou serviço empenhado no exercício anterior. Além disso, o saldo residual somente se aplica aos casos em que, após entregue os bens ou serviços, o saldo seja inferior a uma unidade contratada e não seja possível a entrega de fração correspondente ao saldo.

R4 (4º CGCFEx): Na avaliação deste Centro, com base nos dados das UGA, a maior parte dos RPNP cancelados sob a rubrica ‘saldo residual’ é referente a empenhos para atender requerimentos de transporte de bagagem de militares movimentados. Portanto, neste caso, o cancelamento integral ou substancial de valores inscritos em RPNP sob a rubrica “saldo residual” se justifica porque o cálculo do valor a ser empenhado corresponde ao limite máximo que o militar faz jus a receber e o valor efetivamente liquidado geralmente é menor, devendo ser o empenho cancelado por não utilização.

R5 (5º CGCFEx): Na área de atuação do 5º CGCFEx foi observado esse fato, com mais frequência, nos casos de encerramento de convênio ou medição em obras. Além disso, observou-se também por redução de demanda nos atendimentos de pacientes, nos Hospitais Militares, seja por superestimativa no planejamento ou por obras que forçaram a paralisação de atendimentos.

R6 (6º CGCFEx): Geralmente, os cancelamentos de RP como saldo residual decorrem de valores de pequeno vulto. No entanto, é necessário avaliar cada caso individualmente, especialmente quando se trata de materiais ou serviços de alto valor, em que os valores unitários possuem relevância significativa.

R7 (7º CGCFEx): Em avaliação preliminar, entende-se que os cancelamentos registrados como “saldo residual” que anulam a totalidade ou grande parte do valor inscrito podem, em alguns casos, ser legítimos, como em situações em que ocorrem revisões de projetos ou ajustes nos quantitativos contratados. No entanto, o padrão observado pode também refletir um enquadramento inadequado da real causa do cancelamento, indicando necessidade de maior rigor na categorização.

R8 (8º CGCFEx): Os cancelamentos dos RPNP sob a classificação “saldo residual”, na maioria dos casos se dá pelo valor em tela menor que valor do lote mínimo de aquisição onde, após análise do caso específico, corrobora-se com a justificativa apresentada.

R9 (9º CGCFEx): Conforme acompanhamento das nossa UG Apoiadas, foi verificado que as justificativas de “saldo residual” realmente eram referentes a uma parte residual do total dos empenhos.

R10 (10º CGCFEx): Esse padrão reflete a classificação inadequada do termo “saldo residual”.

R11 (11º CGCFEx): Cancelamentos elevados classificados como “saldo residual” sugerem, em geral, falhas no enquadramento da causa real pela UG. O termo se refere a sobras marginais e não a totais ou grandes partes do valor empenhado.

R12 (12º CGCFEx): De acordo com os processos administrativos ocorrem situações que justifiquem os cancelamentos, como por exemplo o caso de empenhos de obras. Muitas vezes a obra não chega ao final e o empenho é anulado ou no caso de destaque o valor final da obra ficou inferior ao previsto. Raciocínio similar pode ser usado em relação aos serviços maiores. Outra observação é com relação aos gêneros alimentícios onde a OM recebe recursos e não tem capacidade de armazenamento, o decorrer do tempo pode fazer com que o valor se altere no mercado, dificultando a entrega por parte do fornecedor

b) Caso seja constatado que estejam sendo inscritos em RPNP valores que correspondam a sobras marginais ou que superem o mínimo necessário para o cumprimento da obrigação, que etapas de validação ou controles prévios poderiam ser implementados para impedir essas inscrições?

R1 (1º CGCFEx): As UGA são orientadas a realizar a análise prévia dos empenhos para a inscrição em RPNP e que essa análise não deve ser limitada a identificar quais NE serão inscritas por não terem sido liquidadas, mas abranger todos os aspectos (legalidade, necessidade, motivação, conveniência, relação custo-benefício, possibilidade de liquidação etc.). Cabe ao Ordenador de despesas, investido de seu poder discricionário, julgar a pertinência e a necessidade da inscrição, não sendo possível aos CGCFEx realizar esse julgamento.

R2 (2º CGCFEx): A disseminação da boa prática de planejamento de aquisições. Difundimos por meio da VOT/2º CGCFEx, a vinculação e separação dos seguintes planejamentos: PCA, Planejamento de Licitações, Planejamento de Aquisições. Estas duas últimas são trabalhadas de maneira única (Planejamento das Contratações) o que carece de uma oportunidade de melhoria nessa gestão.

R3 (3º CGCFEx): O estudo prévio e justificado para inscrição, com detalhamento do plano para execução no exercício seguinte.

R4 (4º CGCFEx): No caso explicado na letra “a”, este Centro entende que se a Região Militar fizesse um empenho único, calculando o valor necessário para atender os requerimentos de transporte de bagagem dos militares movimentados, com base em dados históricos e pesquisas detalhadas a fim de aproximar-se do valor que será efetivamente liquidado e evitar desperdícios de recurso. Caso houvesse insuficiência de saldo de empenho para atender alguma demanda, a RM solicitaria à DCEM a complementação de crédito do exercício corrente; Ademais, o Caderno de Orientações de Requisição de Transporte de Bagagem feito pela DCEM orienta às UG a realizarem o pagamento de uma despesa de requisição de transporte de bagagem utilizando o saldo residual de empenhos inscritos em RPNP para o pagamento de requisição de transporte de bagagem de movimentação juntamente com créditos do exercício financeiro corrente, evitando assim a perda de recursos; Para os demais casos, estabelecer limites para inscrição de saldos residuais e reforço das análises prévias pelos agentes da UG responsáveis; e Capacitação dos responsáveis pelas classificações corretas de cancelamento.

R5 (5º CGCFEx): Uma sugestão seria de solicitar à UG um cronograma físico-financeiro, para confirmar se os valores a inscrever condizem com etapas executáveis, até o final do exercício financeiro seguinte ou, valendo-se da reinscrição, até dois exercícios seguintes.

R6 (6º CGCFEx): Uma das formas mais eficazes de controle de recursos são as reuniões administrativas realizadas no âmbito das UGA, nas quais são analisados, caso a caso, os encaminhamentos possíveis e as situações em que não há viabilidade de execução.

R7 (7º CGCFEx): Para evitar a inscrição indevida de valores que superem o mínimo necessário, seria recomendável a adoção das seguintes etapas de validação: • Revisão periódica dos saldos a serem inscritos, com foco em sobras marginais; • Criação de critérios mais rigorosos para classificação como “saldo residual”; • Implementação de sistemas de alerta que sinalizem discrepâncias significativas entre valores inscritos e executados.

R8 (8º CGCFEx): No âmbito do 8º CGCFEx, tal controle é realizado previamente à inscrição em RPNP, por ocasião das atividades de encerramento do exercício financeiro. Além disso, são encaminhados expedientes às Unidades Gestoras, orientando quanto à necessidade de atenção à inscrição em RPNP, especialmente no que se refere a empenhos com saldos residuais.

R9 (9º CGCFEx): Acompanhamento de empenhos durante o exercício financeiro, para que sejam evitadas inscrições de sobras marginais ou valores além do necessário para a quitação da despesa realizada.

R10 (10º CGCFEx): Acredito que, antes de serem procedidas as indicações de NE para inscrição em RPNP (referentes às contratações de serviços), devem ser estabelecidos percentuais máximos para sobras marginais, o que, apesar de não eliminar o risco de cancelamento de RP, poderia resultar em diminuição considerável dele.

R11 (11º CGCFEx): - Avaliação prévia da liquidação provável do saldo. - Análise crítica pelo ordenador de despesas antes da inscrição. Implementação de limites percentuais para inscrição como “saldo residual”.

R12 (12º CGCFEx): A prévia poderia ocorrer no acompanhamento da gestão durante a execução do serviço e/ou recebimento do material, garantindo a eficiência dos processos da liquidação, evitando atrasos e erros que possam levar ao cancelamento. No caso dos serviços, definir com o executor a previsão de entrega da fase da obra e empenhar o restante em outro processo. As fases seguintes seriam empenhadas no próximo exercício financeiro. No caso de material identificar junto ao fornecedor os itens que o valor foi alterado ou que houve algum problema com o envio, permitindo excluir itens que não há previsão de entrega por parte do fornecedor. Estabelecer

tempo máximo de emissão para os empenhos que serão inscritos. No caso dos Gêneros alimentícios, evitar descentralizar créditos perto do encerramento do exercício financeiro para os OP que não possuam capacidade de estocagem, ou as licitações já tenham ocorrido com alguns meses de antecedência.

2. Verificou-se que uma parte considerável dos cancelamentos justificados por "término de contrato/obra/PT/TED" ocorreu sobre a totalidade do valor inscrito, sendo anulados no exercício seguinte à inscrição em RPNP.

a) O CGCFEx entende que podem existir circunstâncias legítimas para inscrever em RPNP notas de empenho referentes a contratos cujas obrigações já se mostravam quitadas, ou esse padrão sugere, com maior probabilidade, falhas na avaliação prévia que resultaram na inscrição indevida de obrigações já concluídas?

R1 (1º CGCFEx): Esse padrão sugere, com maior probabilidade, falhas na avaliação prévia que resultaram na inscrição indevida de obrigações já concluídas.

R2 (2º CGCFEx): Ambas situações são possíveis de ocorrerem. Entretanto, casos expressivos se destacaram por falhas.

R3 (3º CGCFEx): Falhas na avaliação prévia que se reflete na indicação indiscriminada de NE para inscrição em RPNP.

R4 (4º CGCFEx): Este Centro entende que, em regra, não é legítima a inscrição em RPNP de notas de empenho vinculadas a contratos cujas obrigações já tenham sido integralmente quitadas. A inscrição de tais valores sugere, com maior probabilidade, falhas na avaliação prévia por parte das Unidades Gestoras, seja por deficiência na comunicação entre os setores técnico e financeiro, seja por pressa no encerramento do exercício sem a devida verificação do estágio da execução contratual.

R5 (5º CGCFEx): Este Centro entende que esse padrão sugere falhas na avaliação prévia, resultando na inscrição indevida de obrigações já concluídas.

R6 (6º CGCFEx): A priori, entende-se que tais inscrições indicam falhas no controle e na análise por parte dos agentes da UGA.

R7 (7º CGCFEx): Embora possam existir circunstâncias legítimas para a inscrição em RPNP de contratos cujas obrigações já estavam quitadas, como casos em que restam pendências administrativas ou financeiras, a recorrência desse padrão pode indicar falhas na avaliação

prévia. Isso sugere que muitas inscrições podem estar sendo realizadas sem a devida verificação de quitação efetiva das obrigações.

R8 (8º CGCFEx): É considerado falha na avaliação prévia.

R9 (9º CGCFEx): Há maior probabilidade de falhas na avaliação prévia que resultaram na inscrição indevida de obrigações já concluídas.

R10 (10º CGCFEx): Diante de obrigações já quitadas, a inscrição em RPNP indica que houve falhas na avaliação e análise por parte da UG.

R11 (11º CGCFEx): A inscrição em RPNP de contratos quitados não se justifica. Isso reflete, mais provavelmente, falhas na avaliação da situação contratual antes da inscrição.

R12 (12º CGCFEx): O que acontece nessa situação é a tempestividade na Abertura do Processo Administrativo. Além disso, a resposta do item 1. a) também é válida para os créditos recebidos por destaque.

b) Caso o CGCFEx conclua que, em grande parte, não existam circunstâncias legítimas para esse tipo de inscrição, que etapas de validação ou controles prévios, aplicáveis às notas de empenho associadas a esses contratos, poderiam ser adotados para garantir que apenas obrigações efetivamente pendentes de liquidação sejam inscritas como restos a pagar?

R1 (1º CGCFEx): Conferência pelo OD do recurso necessário ao cumprimento da obrigação antes da inscrição em RPNP.

R2 (2º CGCFEx): Da análise das VOT/2º CGCFEx, observa-se que a capacitação coletiva dos agentes da administração, sobre como conduzir essas aquisições complexas, precisam ser melhor fomentadas, inclusive difundindo roteiros de boas práticas para condução. De tal forma que a capacitação precisa ser melhor trabalhada, sobretudo quando se envolve aquisições complexas. Em um processo dessa natureza, a despeito da característica da profissão militar, transferência p.ex., não se pode prescindir incompetências de gerenciamento, em todos os níveis.

R3 (3º CGCFEx): Antes de indicar NE para inscrição em RPNP, a UG deverá formular e manter arquivado um plano de execução de cada NE a ser inscrita, acompanhado de confirmação do fornecedor em entregar o bem/serviço no próximo exercício, com prazo definido.

R4 (4º CGCFEx): Para evitar a inscrição indevida de obrigações já cumpridas como RPNP, poderiam ser adotadas as seguintes etapas e controles: Implementação de checklist obrigatório de encerramento de contrato, com participação dos setores técnico e financeiro, atestando a

existência de pendências reais de liquidação antes da inscrição; Exigência de parecer conclusivo da fiscalização do contrato sobre o status da execução como pré-requisito para a inscrição em RPNP; e Auditorias internas periódicas focadas nas inscrições em RPNP logo após o encerramento do exercício.

R5 (5º CGCFEx): Confrontar o saldo residual do contrato com o valor empenhado, objetivando verificar se esse valor ainda corresponde a obrigações contratuais não executadas.

R6 (6º CGCFEx): O rigoroso controle das Notas de Empenho (NE), por meio de planilhas, pelo SAG e reuniões administrativas.

R7 (7º CGCFEx): Para mitigar esses riscos, poderiam ser implementados os seguintes controles: Validação obrigatória do status contratual antes da inscrição em RPNP; Implementação de checklists de pendências financeiras e administrativas; e Criação de etapas de revisão por instâncias superiores, garantindo que apenas valores efetivamente devidos sejam inscritos.

R8 (8º CGCFEx): Atuação incisiva dos agentes da administração (fiscal administrativo, gestor de contratos, fiscal de contratos), no tocante ao cumprimento do cronograma físico-financeiro, e após a entrega do objeto contratado, tempestividade nos procedimentos de encerramento de contrato.

R9 (9º CGCFEx): Serem escalados fiscais de contratos capacitados que realmente acompanhem o contrato e suas medições/pagamentos parciais. O Cronograma de cumprimento de contratos deverá ser seguido conforme o desembolso financeiro (cronograma físico financeiro), essa medida evitaria inscrições indevidas em restos a pagar.

R10 (10º CGCFEx): Análise minuciosa das Notas de Empenho e do contrato, bem como o acompanhamento de seus registros de liquidação no SIAFI. O que tem sido observado é que os fiscais de contrato, responsáveis por esse acompanhamento, em sua maioria, não têm conhecimento do sistema para realizar a verificação.

R11 (11º CGCFEx): Confirmação documental de pendência de obrigação antes da inscrição. Parecer da assessoria jurídica ou da fiscalização do contrato. Criação de checklists eletrônicos no sistema.

R12 (12º CGCFEx): Para garantir que apenas obrigações efetivamente pendentes de liquidação sejam inscritas como restos a pagar, é fundamental um processo rigoroso de identificação e controle das despesas, desde o empenho até o pagamento. Isso envolve a prevenção da inscrição

de restos a pagar por erros ou omissões, a gestão eficaz da liquidação e a fiscalização contínua para garantir a precisão dos dados. A resposta também foi respondida em item anterior

3. Constatou-se que os cancelamentos atribuídos a problemas do fornecedor concentram montantes expressivos e apresentam, em média, percentuais cancelados em relação ao valor inscrito bastante elevados, com recorrência de anulações integrais.

a) O CGCFEx entende que esses cancelamentos decorrem exclusivamente de falhas do fornecedor, ou considera que o padrão também pode refletir fragilidades em fases anteriores, como habilitação e seleção do proponente, análise de exequibilidade da proposta, elaboração contratual ou monitoramento de sinais de risco ao longo da execução e antes da inscrição em RPNP?

R1 (1º CGCFEx): Pode refletir fragilidades em fases anteriores, como habilitação e seleção do proponente, análise de exequibilidade da proposta, elaboração contratual ou monitoramento de sinais de risco ao longo da execução e antes da inscrição em RPNP.

R2 (2º CGCFEx): Entendo que o processo pós aquisição precisa ser consolidado, pois já é executado há tempos, ainda com inúmeras fragilidades de condução. Melhor explicando, aumentar procedimentos de controles prévios, não mitiga as falhas de gestão posteriores, que já existem, estão consolidadas, porém são aceitáveis gestões eficientes, quando o padrão deveria se aproximar do conceito de eficácia/efetividade.

R3 (3º CGCFEx): A motivação do cancelamento de RPNP pode ter relação desde a fase interna do processo de seleção do fornecedor, como na construção do valor de referência que, se muito baixo, elimina previamente do certame muitos fornecedores, dentre os quais poderiam estar os melhores. De outra parte, a responsabilização e sancionamento do fornecedor que descumpre o contrato, por meio de processo administrativo, gera um ciclo virtuoso, em que os fornecedores que não pretendem entregar nas condições estabelecidas no processo de seleção do fornecedor deixam de participar e impedir o alcance do objetivo da contratação.

R4 (4º CGCFEx): Este Centro entende que, embora existam casos em que o cancelamento possa ser atribuído exclusivamente a falhas do fornecedor - como inadimplência, abandono de contrato ou incapacidade técnica -, o padrão de recorrência e o volume elevado de anulações integrais indicam que também pode haver fragilidades em fases anteriores do processo. Isso inclui, principalmente, deficiências na habilitação e seleção dos proponentes, análise insuficiente da

exequibilidade das propostas, lacunas na elaboração contratual e ausência de um monitoramento eficaz de sinais de risco ao longo da execução, antes mesmo da inscrição em RPNP.

R5 (5º CGCFEx): Este Centro entende que esses cancelamentos decorrem exclusivamente de falhas do fornecedor.

R6 (6º CGCFEx): Compreende-se que podem ocorrer falhas em diversas etapas, no entanto, as questões relacionadas ao descumprimento contratual se mostram, de fato, os fatores mais determinantes nesses casos.

R7 (7º CGCFEx): O padrão de cancelamento elevado por “problemas do fornecedor” pode, além de refletir falhas dos fornecedores, também estar relacionado a fragilidades nos processos de habilitação, análise de propostas e acompanhamento da execução contratual. A ausência de monitoramento adequado pode resultar em atrasos ou inexecuções que poderiam ser evitados com uma análise mais rigorosa.

R8 (8º CGCFEx): Também pode refletir fragilidades em fases anteriores.

R9 (9º CGCFEx): Os cancelamentos podem resultar de uma combinação de fatores, incluindo falhas do fornecedor, problemas de gestão do contrato e deficiências no processo de planejamento e execução. Isso sugere uma abordagem aprofundada para identificar e abordar as reais causas dos cancelamentos.

R10 (10º CGCFEx): Sim. Observa-se, na prática, que a causa dos cancelamentos de RP podem ser atribuídas tanto às falhas exclusivas do fornecedor como às fragilidades em fases do processo licitatórios ou análise para inscrição em RPNP. Portanto, a meu ver, não é possível definir apenas um padrão como fator determinante para os altos números de cancelamento de RP.

R11 (11º CGCFEx): Cancelamentos totais por falhas do fornecedor também indicam possíveis fragilidades anteriores, como habilitação insuficiente ou análise falha da capacidade de execução.

R12 (12º CGCFEx): Sim.

b) Caso o CGCFEx entenda que falhas em etapas anteriores à contratação possam ter contribuído para esses cancelamentos, que medidas poderiam ser adotadas para fortalecer esses processos? Para os casos em que a responsabilidade seja exclusivamente do fornecedor, que mecanismos poderiam ser implementados ou aprimorados para evitar a contratação de empresas com maior probabilidade de inadimplência ou incapacidade de execução?

R1 (1º CGCFEx): Entrega imediata do empenho ao fornecedor; comunicação eficiente entre SALC (emitente da nota de Empenho) com o Almoxarifado (recebedor do material/serviço) e nomeação de padrinho do empenho, responsável pelas gestões junto ao fornecedor para a entrega do material/serviço. Capacitação contínua das equipes sobre o uso correto do SIAFI, classificações orçamentárias (como natureza da despesa) e regras para inscrição em restos a pagar. b.2 – Avaliação prévia de fornecedores com análise de balanços financeiros e demonstrações contábeis; análise dos empenhos com mais de 60 dias sem liquidação e registro no SAG da justificativa para a sua manutenção; análise do histórico de entregas da empresa e uso de ferramentas do SAG.

R2 (2º CGCFEx): Fortalecimento da gestão de pessoal, sobretudo aumentando o patamar da capacitação.

R3 (3º CGCFEx): Maior acompanhamento da execução da despesa, inclusive no momento da indicação para inscrição em RPNP, pelo órgão gestor do crédito.

R4 (4º CGCFEx): Este Centro entende que poderiam ser adotadas as seguintes medidas: Análise mais rigorosa da exequibilidade das propostas, especialmente nos casos de preços significativamente abaixo da referência; Elaboração contratual robusta, com cláusulas que prevejam ações preventivas e corretivas; Acompanhamento contínuo da execução contratual, com especial atenção para contratos com baixa execução ou atrasos frequentes; e Capacitação das comissões de licitação e fiscais de contrato com foco na identificação precoce de potenciais problemas. Aprimoramento de normas e do SICAF, com um cadastro de desempenho de fornecedores, de forma objetiva, compartilhado entre as UG do EB, para subsidiar futuras decisões de contratação; Adoção de critérios de avaliação reputacional, quando juridicamente viável; e Aplicação mais rigorosa das penalidades previstas em contrato.

R5 (5º CGCFEx): Utilizar a ferramenta apresentada pelo SAG, a qual exhibe as Notas de Empenho (NE) do ano corrente, com seus respectivos índices de risco de cancelamento, impacto financeiro e a razão entre esses dois, caso sejam inscritas em Restos a Pagar Não Processados (RPNP).

R6 (6º CGCFEx): Por meio de uma minuciosa pesquisa de preços, aliada às avaliações documentais fornecidas pelos fornecedores e pelos órgãos competentes, como atestados de capacidade técnica. É importante também a propagação de uma cultura mais sancionatória às empresas, com o intuito de impedir que empresas não capacitadas sejam contratadas.

R7 (7º CGCFEx): Para fortalecer esses processos, recomenda-se: Revisão dos critérios de habilitação e qualificação dos fornecedores; Implementação de sistemas de monitoramento contínuo do desempenho contratual; e Aplicação de penalidades de forma mais rigorosa e consistente para fornecedores reincidentes.

R8 (8º CGCFEx): Observar a idoneidade do contratado por meio SAG (aba auditoria). Observar a viabilidade e necessidade da contratação junto ao fornecedor com probabilidade de inadimplência, optando, se possível, por outro fornecedor.

R9 (9º CGCFEx): Inserir esses fornecedores que não adimplem os contratos em bancos de dados de maus fornecedores. Esses bancos de dados, mesmo que informais, seriam úteis para outras OM que contratassem objetos da mesma natureza.

R10 (10º CGCFEx): No que tange às falhas relacionadas às etapas anteriores à contratação, uma medida que poderia se mostrar eficaz seria priorizar os procedimentos para que a pesquisa de preço faça referência à exata definição do objeto (ou a que mais se aproxime dela), evitando subdimensionamentos de valores. Por vezes, problemas nesse processo favorecem a participação de fornecedores “aventureiros”, que não conseguirão manter suas propostas durante toda vigência da ata. Já para os casos em que as falhas responsabilidade sejam exclusivas do fornecedor, uma medida que poderia também se mostrar eficaz seria verificar a situação cadastral da empresa antes da inscrição em RPMP, observando o histórico de sanções junto à administração pública e, de posse dessa informação, avaliar se é o caso providenciar a indicação da NE.

R11 (11º CGCFEx): Rigor nos critérios de habilitação técnica. - Monitoramento de contratos em execução. - Cadastro unificado com pontuação de desempenho de fornecedores. - Adoção de critérios de risco para contratações futuras.

R12 (12º CGCFEx): A organização pode minimizar os riscos de contratar fornecedores com alta probabilidade de inadimplência ou incapacidade de execução (análise de histórico, cláusulas contratuais, instrumento de segurança, monitoramento e acompanhamento) protegendo seus investimentos e garantindo a qualidade dos serviços ou produtos recebidos. Utilizar a ferramenta do SAG que classifica a probabilidade de entrega de cada empresa.

4. Observou-se que, nos cancelamentos atribuídos às falhas de gestão interna do EB, sobressaem erros de previsão de demanda, inscrições indevidas e falhas formais de empenho, todas com percentuais cancelado/inscrito muito elevados.

a) O CGCFEx avalia que esses cancelamentos decorrem de falhas pontuais e isoladas ou revelam deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG?

R1 (1º CGCFEx): Deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG.

R2 (2º CGCFEx): falhas pontuais, mas recorrentes.

R3 (3º CGCFEx): Problemas de entendimento quanto à correta execução da despesa no prazo, bem como falta de maior definição de controles internos administrativos.

R4 (4º CGCFEx): Este Centro avalia que, embora algumas ocorrências possam ser pontuais, o padrão recorrente de cancelamentos com percentuais elevados sob a justificativa de falhas de gestão interna — como erros na previsão de demanda, inscrições indevidas e falhas formais de empenho — indica deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das Unidades Gestoras. Tais falhas apontam para a causa descrita na resposta do item 1 – cancelamento de RPNP de despesas com requisição de transporte de bagagem.

R5 (5º CGCFEx): Deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG.

R6 (6º CGCFEx): Acredita-se que se trate de falhas pontuais, uma vez que nem todas as UGA apresentam frequência significativa de cancelamento de RP nesses moldes.

R7 (7º CGCFEx): Os cancelamentos associados a falhas de gestão interna parecem refletir, em grande parte, deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG, incluindo erros de previsão de demanda e falhas formais de empenho.

R8 (8º CGCFEx): deficiências mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos.

R9 (9º CGCFEx): Decorrem de falhas mais amplas nos controles internos e nos fluxos administrativos das UG.

R10 (10º CGCFEx): No que concerne às falhas por inscrição indevida, entende-se que decorrem de deficiências mais amplas, uma vez que ocorre na maioria das UG.

R11 (11º CGCFEx): O padrão observado revela deficiências nos fluxos administrativos da UG, uma vez que a decisão de cancelamento é discricionária do Ordenador de Despesas.

R12 (12º CGCFEx): Sim. Decorrem de falta de controles internos da OM e da 2ª linha de defesa.

b) Caso se confirmem essas deficiências mais amplas, que iniciativas poderiam ser adotadas para fortalecer os controles internos e aprimorar os processos administrativos, prevenindo a inscrição em RPNP de notas de empenho com falhas decorrentes da gestão interna da UG?

R1 (1º CGCFEx): Quebrar o paradigma de que todo o crédito recebido deve ser empenhado, estimulando a devolução do recurso cuja despesa não possua real condição de ser finalizada. Capacitação contínua das equipes sobre o uso correto do SIAFI, classificações orçamentárias (como natureza da despesa) e regras para inscrição em restos a pagar.

R2 (2º CGCFEx): sem observação.

R3 (3º CGCFEx): A execução da despesa deve ser acompanhada em todas as suas fases pelo órgão gestor do crédito, por meio de relatórios e definições quanto à possibilidade e critérios para alongar o prazo de execução, bem como para inscrição em RPNP.

R4 (4º CGCFEx): Além das sugestões descritas na letra b do item 1, para redução de cancelamentos de RPNP de transporte de bagagem. para enfrentar essas deficiências e evitar a inscrição indevida de notas de empenho como RPNP por falhas internas, este Centro entende que poderiam ser adotadas as seguintes iniciativas: Padronização de processos administrativos, com definição clara de etapas, responsáveis e prazos, especialmente nos procedimentos de planejamento da demanda e emissão de empenhos; Implantação de rotinas obrigatórias de revisão interna dos atos administrativos antes do encerramento do exercício; Capacitação periódica dos agentes envolvidos na execução orçamentária, com foco no encerramento do exercício financeiro; Revisão dos fluxos de comunicação entre setores técnico, requisitante e financeiro, para garantir que as demandas estejam corretamente dimensionadas e formalizadas; Fortalecimento do papel do Ordenador de Despesas como instância de controle e última linha de defesa contra irregularidades na emissão de empenhos.

R5 (5º CGCFEx): Como sugestão, deveriam ser intensificadas as reuniões administrativas, com a participação de todos os agentes envolvidos nos processos, com o objetivo de fortalecer o fluxo de comunicação entre os setores responsáveis pela execução contratual, empenho e acompanhamento orçamentário.

R6 (6º CGCFEx): Um controle mais rigoroso por parte dos gestores do recurso na UGA, por meio de reuniões, SAG e maior capacitação tanto dos agentes executores quanto dos gestores responsáveis.

R7 (7º CGCFEx): Para prevenir esses erros, seria importante: revisar e fortalecer os processos de planejamento orçamentário; capacitar as equipes responsáveis para melhorar a precisão das

estimativas; implementar sistemas de auditoria interna mais rigorosos para identificar e corrigir falhas precocemente.

R8 (8º CGCFEx): Realizar o a análise individual dos empenhos a serem inscritos em RPNP.

R9 (9º CGCFEx): Serem escalados fiscais de contratos capacitados que realmente acompanhem o contrato e suas medições/pagamentos parciais. O Cronograma de cumprimento de contratos deverá ser seguido conforme o desembolso financeiro (cronograma físico financeiro), essa medida evitaria inscrições indevidas em restos a pagar. Poderiam ser escalados fiscais de contratos conforme as suas capacidades, verificando a vivência profissional de cada militar, de forma a colocar a pessoa certa na função correta.

R10 (10º CGCFEx): O que se pode observar é que os agentes responsáveis pela análise e avaliação das NE que devem ser inscritas em RPNP não detém o conhecimento adequado de administração pública e não compreendem o reflexo negativo que cancelamentos de RP trazem para o órgão. Esses agentes, em sua maioria Chefes de Depósitos e Fiscais de Contrato, entendem que é melhor “sobrar do que faltar”, e por conta disso, subestimam a importância do estudo adequado, com memória de cálculo, para indicação dos empenhos para inscrição em Restos a Pagar com o máximo de realismo possível.

R11 (11º CGCFEx): - Treinamentos contínuos para os agentes da administração das UG. - Estabelecer procedimentos operacionais padrões nas rotinas de empenho e liquidação. - Auditorias internas periódicas. - Uso de indicadores de desempenho e alertas automatizados.

R12 (12º CGCFEx): Mapeamento de processos e gerenciamento de riscos eficazes. A unidade deveria analisar todos os empenhos até 15 NO e a 2ª linha até 30 NOV, realizando gestões para anular os empenhos com incorreções. Estabelecer critérios objetivos para anular os empenhos com risco de anulação.

5. Constatou-se uma elevada ocorrência de cancelamentos de empenhos ordinários emitidos no 4.º trimestre, que foram inscritos em RPNP e, no exercício seguinte, anulados em proporção igual ou superior a 50 % do valor originalmente inscrito.

a) Na visão do CGCFEx, quais fatores podem explicar essa elevada ocorrência de cancelamentos de empenhos emitidos no 4.º trimestre e inscritos em RPNP?

R1 (1º CGCFEx): Vultosos provisionamentos de créditos no 4º Trimestre e o paradigma de que todo o crédito recebido deve ser empenhado.

R2 (2º CGCFEx): Ineficiência da gestão das aquisições, ineficiência da gestão das contratações, repasse tardio de crédito, desequilíbrio entre o valor previsto no PCA e a capacidade máxima de empenho.

R3 (3º CGCFEx): A descentralização de créditos, em especial no último bimestre, pressupõe a inscrição em RPNP do que se faz necessário deixar clara a necessidade de somente empenhar para fornecedores com histórico positivo de entrega e cumprimento das condições contratuais junto à UG.

R4 (4º CGCFEx): Na visão deste Centro, a elevada ocorrência de cancelamentos de empenhos ordinários emitidos no 4.º trimestre e posteriormente inscritos em RPNP pode ser explicada por diversos fatores, entre os quais se destacam: Por se tratar de empenhos para atender requerimentos de transporte de bagagem de militares movimentados e portanto tais empenhos terem seus saldos cancelados por não utilização do militar favorecido; Pressão pelo cumprimento de metas de execução orçamentária no encerramento do exercício, o que pode levar à emissão de empenhos sem maturidade operacional; Planejamento deficiente da execução ao longo do ano, concentrando empenhos em um período de tempo curto, com menor margem para ajustes; Falta de tempo hábil para realização das etapas subsequentes (liquidação e pagamento) por recebimento do crédito no final do ano, resultando na necessidade de inscrição em RPNP de despesas com risco elevado de não execução; Falhas na articulação entre setores requisitante, financeiro e contratual no momento de emissão dos empenhos.

R5 (5º CGCFEx): Empenhos para fornecedores inidôneos, com capacidade técnica insuficiente e histórico desfavorável quanto a entregas anteriores.

R6 (6º CGCFEx): Recebimento do recurso muito próxima ao final do exercício financeiro, o que leva à realização de empenhos para utilizar o recurso.

R7 (7º CGCFEx): A elevada incidência de cancelamentos de empenhos emitidos no 4º trimestre pode estar associada à pressa em cumprir metas orçamentárias antes do encerramento do exercício, resultando em inscrições precipitadas.

R8 (8º CGCFEx): Impossibilidade de o fornecedor entregar o material de acordo com a descrição e quantitativos constante no empenho.

R9 (9º CGCFEx): Falta de planejamento, ou seja, ter processos licitatórios vigentes, na modalidade SRP, que comportem para o recebimento inesperado de recursos.

R10 (10º CGCFEx): Um provável fator é a emissão de empenhos no fim do exercício sem a devida análise quanto à real necessidade do material, com o objetivo de não perder dotação orçamentária.

R11 (11º CGCFEx): Ocorrem por tentativas de execução orçamentária de última hora, sem tempo hábil para liquidação.

R12 (12º CGCFEx): Empenhar recursos recebidos sem planejamento realizado. Pouco prazo para análise dos pregões existentes, sendo que culturalmente os Cmt querem zerar a tela e empenham sem avaliar os fornecedores. Além disso, a ata com término de vigência próximo ou em anos de grande inflação acarretam o risco apontado. Outro possível problema está no fato do não envio ao fornecedor dos empenhos emitidos em dezembro devido a pressa de empenhar e férias do pessoal da administração em JAN.

b) Que salvaguardas poderiam ser adotadas para os empenhos emitidos no encerramento do exercício, de modo a contribuir para que somente sejam formalizados aqueles com baixo risco de cancelamento?

R1 (1º CGCFEx): Análise dos empenhos com mais de 60 dias sem liquidação; análise do histórico de entregas da empresa e uso de ferramentas do SAG.

R2 (2º CGCFEx): Implantar um efetivo planejamento das aquisições, implementar limite no planejamento das licitações e implantar um sistema de gerenciamento das contratações.

R3 (3º CGCFEx): Aos moldes do que já se fez no último encerramento do exercício, no SAG, dispor de ferramenta com uso de Inteligência Artificial, indicando o grau de risco de cancelamento de RPNP para o caso de inscrição em RPNP para cada NE com saldo a liquidar, baseada no saldo, tempo de emissão da NE, sem liquidação, histórico do fornecedor e objeto empenhado.

R4 (4º CGCFEx): Criação de critérios mais rigorosos para empenhos no 4.º trimestre, com análise prévia obrigatória do setor responsável; Estabelecimento de prazos-limite internos para emissão de empenhos, respeitando o tempo necessário para as fases subsequentes do processo de despesa; e Reforço no planejamento anual, com acompanhamento periódico da execução física e orçamentária para evitar acúmulos no último trimestre.

R5 (5º CGCFEx): Utilizar a ferramenta risco de cancelamento de RPNP, apresentada pelo SAG, formalizar aos fornecedores o prazo para entrega do material ou execução do serviço, notificando-os após o término e cancelando o empenho.

R6 (6º CGCFEx): Um planejamento detalhado para o recebimento dos recursos considerados '\sobras\' de outras UGA, de modo a garantir que, ao serem recebidos, sejam utilizados de forma mais eficaz.

R7 (7º CGCFEx): Para reduzir esses casos, recomenda-se: Estabelecer limites para empenhos de última hora; implementar processos de avaliação de viabilidade financeira antes da inscrição; e criar incentivos para uma execução orçamentária mais equilibrada ao longo do ano.

R8 (8º CGCFEx): Realizar contato prévio com o fornecedor, antes da emissão do empenho, para certificar se ele tem condições, naquele momento, de atender as demandas da Unidade Gestora.

R9 (9º CGCFEx): Realizar o controle de risco de empenhos, através de consulta de histórico de fornecedores, banco de dados como CADIN e SICAF, de forma que sejam realizados filtros com probabilidade de adimplemento de contratos. Essa medida seria semelhante a “provisão para devedores duvidosos” que comumente os bancos aplicam em sua contabilidade, provisionando valores mais prováveis de haver inadimplência por parte dos devedores.

R10 (10º CGCFEx): A UG poderia implementar algumas ações administrativas tais como: aperfeiçoar o processo de previsão de necessidades reais da Unidade, evitando empenhos feitos apenas com o objetivo de utilizar o saldo orçamentário; e capacitação dos agentes da administração por meio de treinamento contínuo oferecido pelas Instituições Governamentais e pelo EB.

R11 (11º CGCFEx): Condicionar o empenho tardio à comprovação documental de execução iminente. - Planejamento orçamentário e financeiro mais realista. - Estabelecimento de limites temporais para emissão de empenhos no fim do exercício.

R12 (12º CGCFEx): Monitoramento e acompanhamento no planejamento orçamentário, controle de prazos e metas, comunicação constante e avaliações periódicas. Utilizar a ferramenta do SAG. A segunda linha sinalizar em NOV os valores que serão redistribuídos para preparação das UG e priorizar as atas de SRP que tenham sido concluídos em OUT/NOV.

6. Verificou-se que em uma parcela relevante das ocorrências de cancelamento atribuídas formalmente à falha do fornecedor, não houve registro de aplicação de sanção administrativa.

a) Na percepção do CGCFEx, que fatores poderiam explicar a ausência de sanções em parte significativa desses casos? Ou esse padrão indica possível inconsistência nos procedimentos de responsabilização adotados pelas UG?

R1 (1º CGCFEx): Esse padrão indica possível inconsistência nos procedimentos de responsabilização adotados pelas UG.

R2 (2º CGCFEx): Inconsistências. Em suma, verifica-se recorrentemente uma limitação na gestão, bastando ser eficiente, ao invés de alcançar os objetivos estabelecidos nos mais diversos planos institucionais, passando a ser eficaz.

R3 (3º CGCFEx): A gestão das UG é realizada pelo mesmo pessoal que executa as atividades operacionais, isto quer dizer, pessoal com formação e perfil operacional realizando atividades administrativas. Assim, a falta de pessoal para execução das rotinas das UG inibe a instauração de processos administrativos dessa natureza.

R4 (4º CGCFEx): Na percepção deste Centro, tal ausência pode decorrer de diversos fatores. Entre eles, destacam-se: desconhecimento ou insegurança jurídica por parte das Unidades Gestoras quanto à correta aplicação das penalidades; ausência de instrução processual adequada que comprove a responsabilidade do fornecedor; entendimento equivocado de que o simples cancelamento do empenho encerra a questão; e, por vezes, tentativas de preservar a relação com o fornecedor para garantir a continuidade da prestação de serviços. Tais fatores indicam inconsistências nos procedimentos de responsabilização adotados pelas UG, comprometendo a efetividade dos controles administrativos e o cumprimento dos princípios da legalidade e da eficiência.

R5 (5º CGCFEx): Alguns fatores poderiam ser o baixo valor do empenho, a impossibilidade de contatar o fornecedor para efetivar as notificações.

R6 (6º CGCFEx): O receio de diligências, abertura de processos administrativos ou instauração de sindicâncias e inquéritos é um fator determinante para a não oficialização desses cancelamentos. Outra situação é a insegurança para abertura de tais procedimentos, por falta de

expertise ou desconhecimento legal. Por fim, a falta de pessoal leva a uma economia de processos, evitando sobrecarga de trabalhos.

R7 (7º CGCFEx): A ausência de sanções em casos de cancelamento por falha do fornecedor pode estar relacionada à falta de clareza nos processos de responsabilização ou à dificuldade em comprovar a responsabilidade do fornecedor.

R8 (8º CGCFEx): Ação da Unidade Gestora, pois é previsto em caso de não cumprimento do objeto, a abertura de processo administrativo.

R9 (9º CGCFEx): Esse padrão indica possível inconsistência nos procedimentos de responsabilização adotados pelas UG.

R10 (10º CGCFEx): Não há justificativa para a não aplicação de sanção administrativa no caso de ocorrências de cancelamento atribuídas formalmente à falha do fornecedor. Caso esteja ocorrendo, indica, por óbvio, inconsistências nos processos de responsabilização adotados pelas UG.

R11 (11º CGCFEx): A ausência de sanções pode refletir falhas nos processos de responsabilização ou informalidade na apuração de inadimplemento.

R12 (12º CGCFEx): A maioria dos agentes da administração não registra as ocorrências (documentos) junto ao fornecedor e sim “Whatzapp”. Além disso, a punição por não entrega de 2 itens pode acarretar a exclusão do fornecedor em outros itens, acarretando grandes problemas para a administração. Além disso, vários casos são devido a falha e falta de pessoal nas UG.

b) Caso se confirmem tais inconsistências, que medidas poderiam ser adotadas para promover a aplicação mais uniforme e efetiva das sanções sempre que o cancelamento decorrer por falha do fornecedor?

R1 (1º CGCFEx): Comprovação de entrega do empenho ao fornecedor imediatamente após a sua emissão; registro formal da comunicação com o fornecedor; capacitação de pessoal para a confecção de Processo Administrativo e punição de empresa; e confecção de processo administrativo devidamente instruído com as provas formais.

R2 (2º CGCFEx): Elaboração interna no exército de uma dosimetria de aplicação de sanção, já vinculada ao edital de licitação. Acompanhando a discussão que resultou na NLLC que identificou, há tempos, necessidade de aperfeiçoamento administrativo.

R3 (3º CGCFEx): Historicamente, a concentração das atividades administrativas, sem cassação de autonomia das demais UG, permitindo a descentralização dos processos mais simples e rotineiros para cada unidade, torna mais eficiente a gestão dos recursos. Ex.: a implantação da Base Administrativa da Guarnição de Santa Maria.

R4 (4º CGCFEx): Padronização dos procedimentos com a adoção de modelos de processo administrativo sancionador claros, orientando quanto à documentação mínima e prazos; Capacitação contínua das UG sobre a aplicação das sanções previstas em lei e nos contratos administrativos; e Supervisão ou validação dos processos sancionatórios por seções de assessoramento jurídico, para garantir a segurança das decisões;

R5 (5º CGCFEx): Instituir nas UG um procedimento padronizado para abertura de processo sancionador, sempre que houver inadimplemento formalmente reconhecido, inclusive com a disponibilização de modelos de documentos.

R6 (6º CGCFEx): Uma solução eficaz seria a realização de capacitações sobre o tema, aliada à alocação de maior efetivo na Administração para permitir que os trabalhos sejam realizados com menor sobrecarga.

R7 (7º CGCFEx): Para melhorar essa situação, recomenda-se: Revisão dos processos de apuração de responsabilidade; melhoria nos registros de desempenho dos fornecedores; e incentivo à formalização de penalidades sempre que aplicáveis.

R8 (8º CGCFEx): Contato cerrado com fornecedor, e em caso de não cumprimento do contrato firmado, aplicação, se for o caso, de sanção administrativa.

R9 (9º CGCFEx): Realizar um bom acompanhamento de contratos para que todos os direitos do fornecedor, como contraditório e ampla defesa, sejam atendidos. Deve-se seguir estritamente a legislação, evitando-se flexibilizar em pontos que devem ser seguidos por força legal. Dessa forma, o aplicador da sanção terá a certeza de cumprir o devido processo legal na aplicação de sanções ao fornecedor.

R10 (10º CGCFEx): Abertura de processo administrativo para de fato haver apuração das causas que levaram ao cancelamento do RP. Tal processo administrativo deve seguir os mesmos moldes e ritos de uma sindicância, e não apenas ser instaurado para atender exigências e orientações da SEF, como pode-se observar em algumas UG.

R11 (11º CGCFEx): - Padronização dos processos de responsabilização. - Automatização do acompanhamento de penalizações no sistema

R12 (12º CGCFEx): Monitoramento e acompanhamento no planejamento orçamentário, controle de prazos e metas, comunicação constante e avaliações periódicas. Fazer com que os GCALC acompanhem e diligenciem as UG com empenhos por mais de 120, solicitando a abertura de PA.

7. Constatou-se que obras e serviços de manutenção respondem por volumes expressivos de cancelamentos e apresentam percentuais de valor cancelado em relação ao valor inscrito muito acima da média, sobretudo em UG cujo escopo é predominantemente esse tipo de despesa.

a) Na avaliação do CGCFEx, esses cancelamentos estão ligados sobretudo à complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção ou indicam falhas nas etapas de gestão que antecedem a inscrição em RPNP?

R1 (1º CGCFEx): Indicam falhas nas etapas de gestão que antecedem a inscrição em RPNP.

R2 (2º CGCFEx): Esses cancelamentos não decorrem apenas da complexidade intrínseca das obras, mas indicam, com maior peso, falhas nas etapas de planejamento, contratação e gestão prévias à inscrição em RPNP.

R3 (3º CGCFEx): As contratações no segmento de serviços de manutenção, em especial de instalações, podem ser consideradas sensíveis, novamente pela dificuldade da maioria das UG em realizar o processo de contratação, desde os primeiros passos de formulação de projetos, verificando-se acentuado número de adesão como não participante (carona) em projetos não específicos para a demanda da UG contratante, implicando dificuldades em concluir o objeto da contratação nas condições pretendidas. Reportando novamente ao aspecto da falta de qualificação específica dos agentes executores na gestão das UG.

R4 (4º CGCFEx): Na avaliação deste Centro, embora a complexidade das obras e dos serviços de manutenção, como imprevisibilidades técnicas e dependência de múltiplos atores, seja um fator relevante, o padrão observado de cancelamentos elevados sugere que também existem falhas nas etapas de planejamento, licitação, execução e acompanhamento dessas despesas antes da inscrição em RPNP. Muitas vezes, são evidenciadas deficiências na elaboração de projetos básicos e termos de referência, estimativas imprecisas de custos e prazos, ou ainda falhas no monitoramento e fiscalização contratual, que comprometem a viabilidade de execução da despesa dentro do exercício.

R5 (5º CGCFEx): À complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção.

R6 (6º CGCFEx): A complexidade de tais serviços é fator preponderante para tais cancelamentos, uma vez que, em casos de manutenções, são comuns diversos imprevistos assim como resoluções mais simples do que o planejado inicialmente.

R7 (7º CGCFEx): Os cancelamentos elevados associados a obras e serviços de manutenção podem ser reflexo tanto da complexidade desses projetos quanto de deficiências nas etapas de planejamento e execução.

R8 (8º CGCFEx): estão ligados sobretudo à complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção.

R9 (9º CGCFEx): Esses cancelamentos estão ligados sobretudo à complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção e, também, indicam falhas nas etapas de gestão que antecedem a inscrição em RPNP.

R10 (10º CGCFEx): Em primeira análise, atribuiria esses percentuais acima da média das demais despesas à complexidade intrínseca às obras e serviços de manutenção.

R11 (11º CGCFEx): Embora mais complexos, os altos cancelamentos indicam falhas na gestão de contratos, planejamento e execução orçamentária.

R12 (12º CGCFEx): Em relação a obras ocorrem muitas complexidades, porque nesse caso varia da contratação e execução do serviço. Problemas elencados no item 1 estão diretamente relacionados.

b) Que medidas o CGCFEx considera mais adequadas para reduzir os cancelamentos nesse tipo de despesa e contribuir para que apenas compromissos com viabilidade de execução sejam inscritos em RPNP?

R1 (1º CGCFEx): Dimensionamento adequado da despesa na fase interna da licitação; comparação do contrato/demanda com a necessidade de inscrição em RPNP.

R2 (2º CGCFEx): Fomento da capacitação de gestão de projetos, com destaque para gestão de risco.

R3 (3º CGCFEx): Assessoramento em todas as fases do processo, pelas Comissões Regionais de Obras, ou equivalente, nas contratações de obras e serviços de engenharia para manutenção de instalações.

R4 (4º CGCFEx): Reforço na fase de planejamento e elaboração de projetos, com foco em estudos técnicos preliminares, análise de viabilidade e orçamentos bem fundamentados; Estabelecimento de critérios mais rigorosos para inscrição em RPNP de contratos de obras/manutenção, como percentual mínimo de execução física; Implementação de cronogramas físico-financeiros realistas; Capacitação das equipes técnicas e fiscais de contrato para aperfeiçoar a análise de risco e o acompanhamento da execução;

R5 (5º CGCFEx): Uma sugestão seria exigir uma espécie de manifestação técnica sobre o estágio em que se encontra a obra/serviço, antes da inscrição em RPNP.

R6 (6º CGCFEx): Planejamentos mais minuciosos e que retratem a realidade e necessidade da UGA, com base em memórias de cálculo.

R7 (7º CGCFEx): Para mitigar esses riscos: Reforçar o planejamento prévio e a análise de viabilidade; implementar ferramentas de acompanhamento de obra mais precisas; e criar mecanismos de correção rápida para problemas identificados.

R8 (8º CGCFEx): a realização de um projeto básico bem definido e detalhado, bem como o acompanhamento das medições e cronograma físico-financeiro das obras e serviços de manutenção.

R9 (9º CGCFEx): Ter pessoal capacitado para a fiscalização desses contratos. Sempre ter além do fiscal de contrato um fiscal da obra e serviços de manutenção/confecção que tenha formação da área. Exemplo: um engenheiro civil para fiscalizar obras de engenharia, um engenheiro elétrico em serviços de manutenção ou instalação de redes elétricas, um engenheiro naval para fiscalizar a confecção de embarcações, como os *Ferryboat* adquiridos na área a 18ª Brigada de Infantaria de Pantanal, UG fiscalizada por este CGCFEx.

R10 (10º CGCFEx): Com a possibilidade de pagamento a credor diferente do favorecido da NE, respeitados os requisitos legais, conforme também orientado pela Nota Técnica nº 2-APG 2/APG Sub Ch/APG Ch, de 09 ABR 25, acredito que irá contribuir sobremaneira para diminuição dos cancelamentos de RPNP, em especial os relativos às obras.

R11 (11º CGCFEx): Fiscalização contínua da execução. Planejamento financeiro atrelado ao cronograma físico. Classificação de projetos por grau de maturidade.

R12 (12º CGCFEx): Acompanhamento e fiscalização no planejamento e execução da obra por parte da 2ª linha, estabelecendo prazos de acordo com a legislação específica, assim ocorrendo uma comunicação constante e avaliações periódicas junto ao fornecedor. Cabe ressaltar que a

preocupação deve estar relacionada apenas aos empenhos dos recursos do EB, os recursos de destaque não acarretam problema para a unidade nem para o orçamento da Força Terrestre.

8. Verificou-se que diversos empenhos ordinários emitidos até o 3.º trimestre foram inscritos em RPNP e, no exercício seguinte, tiveram mais de 50 % do valor originalmente inscrito cancelado. Considerando que esse tipo de empenho se destina à entrega imediata, há, em tese, intervalo suficiente entre a emissão e o encerramento do exercício para analisar sua viabilidade de execução antes da inscrição em restos a pagar.

a) Na visão do CGCFEx, esses casos decorreram principalmente de imprevistos que impediram o cancelamento ainda no exercício, ou o padrão observado indica que a postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas no cumprimento do objeto?

R1 (1º CGCFEx): O padrão observado indica que a postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas no cumprimento do objeto.

R2 (2º CGCFEx): Em grandes OM, com grandes empenhos, observa-se de maneira gritante uma deficiência: gerenciamento das contrações. Embora seja mais perceptível nas grandes OM, as comuns se deparam com a mesma fragilidade. Em todos os casos verificados, creio se tratar de ineficiência administrativa.

R3 (3º CGCFEx): Muito provavelmente, a postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas no cumprimento do objeto.

R4 (4º CGCFEx): Na visão deste Centro, embora imprevistos possam, em alguns casos, justificar a não execução da despesa dentro do exercício, o padrão recorrente de cancelamento de empenhos ordinários emitidos até o 3º trimestre sugere que, em grande parte, houve postergação da decisão de cancelamento, mesmo diante de sinais prévios de dificuldades na execução do objeto. Tal comportamento pode decorrer de falhas na comunicação entre os setores envolvidos, receio de comprometer indicadores de execução orçamentária, ou da ausência de mecanismos que facilitem a identificação e o tratamento de riscos ainda durante o exercício financeiro.

R5 (5º CGCFEx): O padrão observado indica que a postergação da decisão de cancelar a nota de empenho.

R6 (6º CGCFEx): Nesses casos há um claro indício de problemas contratuais, onde processos já deveriam ter sido abertos para resolução, tendo em vista que há tempo hábil para tal. Grande parte das vezes essa inércia da Administração se deve à falta de pessoal.

R7 (7º CGCFEx): Em muitos casos, os cancelamentos de empenhos ordinários podem decorrer de postergações na tomada de decisão, permitindo que empenhos já comprometidos sejam inscritos em RPNP.

R8 (8º CGCFEx): A postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas.

R9 (9º CGCFEx): A postergação da decisão de cancelar a nota de empenho pode ter resultado na inscrição em RPNP de empenhos já com indícios de problemas no cumprimento do objeto.

R10 (10º CGCFEx): Entendo, baseado na informação que mais da metade das NE emitidas até o 3º trimestre e inscritas em RPNP foram canceladas, que a postergação da decisão de anular esses empenhos durante o exercício corrente denota, em sua maioria, falhas no processo de análise das UG no que tange à inscrição de NE em RPNP.

R11 (11º CGCFEx): O padrão sugere postergação indevida de decisões de cancelamento, mesmo com sinais prévios de inviabilidade.

R12 (12º CGCFEx): As análises de empenhos não são realizadas em tempo hábil para decisão cabível na situação apresentada. Outro problema é a falta de experiência de alguns agentes da administração que acreditam no fornecedor sem dados consistentes e no grande número de atribuições do militar que julga que esse problema não é prioridade, principalmente, quando já está transferido ou vai trocar de função.

b) Caso, na visão do CGCFEx, a postergação da decisão de cancelamento tenha contribuído para a inscrição de empenhos com indícios prévios de dificuldades na execução, que providências poderiam ser adotadas para detectar esses sinais com antecedência e permitir uma decisão mais tempestiva, evitando a inscrição em RPNP de empenhos já comprometidos?

R1 (1º CGCFEx): Determinar que, no segundo semestre, todos os empenhos ordinários sem liquidação por mais de 90 dias sejam cancelados pela UG e aberto o correspondente processo

administrativo. Lançamento da justificativa da manutenção do empenho ordinário com mais de 90 dias no SAG, com campo para informar a data prevista para a liquidação.

R2 (2º CGCFEx): Desenvolvimento de uma ferramenta de gerenciamento das contratações, similar ao que acontece na Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) e na Escola Preparatória de Cadetes do Exército (EsPCEEx) por exemplo.

R3 (3º CGCFEx): Disponibilização da ferramenta no SAG “Empenhos com risco de cancelamento de RPNP”, combinado com ação do gestor do crédito em cobrar justificativas para a indicação de NE com grau de risco elevado para cancelamento de RPNP.

R4 (4º CGCFEx): Implantação de rotinas de reavaliação periódica dos empenhos em aberto, especialmente a partir do segundo semestre; Integração entre os setores requisitante, financeiro e fiscais de contrato para compartilhamento de informações sobre eventuais obstáculos; Estabelecimento de prazos internos de corte para reavaliação dos empenhos antes do encerramento do exercício, com diretrizes claras sobre critérios para inscrição em RPNP.

R5 (5º CGCFEx): Por parte deste CGCFEx já é feita diligência sobre os empenhos ordinários não liquidados, a partir de 30 dias, com o objetivo de reduzir a inscrição em RPNP. No âmbito das UG, deve ser instituída a rotina de, no mínimo, na Reunião Mensal de Acompanhamento de Gestão serem colocados todos os empenhos com prazo expirado, para análise e decisão sobre cancelamento e realização de nova contratação.

R6 (6º CGCFEx): Uma análise pormenorizada de cada NE com mais de 60 dias sem entrega, já seria um ótimo controle para que fossem evitados tais problemas. Além disso, seria importantíssimo o reforço de pessoal.

R7 (7º CGCFEx): Para reduzir esses casos: Criação de sistemas de alerta para indícios de problemas de execução; e Reavaliação periódica das condições de cumprimento dos contratos.

R8 (8º CGCFEx): Determinar um agente administrativo “dono do empenho” a realizar tratativas junto ao fornecedor, e em caso de postergação da entrega do material sem uma justificativa adequada realizar a anulação do empenho.

R9 (9º CGCFEx): Devem ser seguidas as etapas do processo administrativo, conforme lei 9.784/99, portarias do Comando do Exército e Cadernos de Orientação das Diretorias da SEF. As reuniões periódicas entre os Ordenadores de Despesas e as seções requisitantes é imprescindível para identificar os empenhos já comprometidos e realizar o cancelamento,

oportunizando um empenho do recurso em fornecedores que honrem com as obrigações contratuais.

R10 (10º CGCFEx): A atuação do fiscal de contrato ou gestor de depósitos é imprescindível para se verificar, com antecedência, a existência de dificuldades na execução do objeto e permitir à administração atuar tempestivamente de forma a evitar não só a inscrição de RPNP de empenhos “comprometidos”, mas também a possibilitar que sejam emitidas novas NE para outros fornecedores. Entendo que o básico do controle seria suficiente para diminuição significativa de tal problema, tais como: (i) o acompanhamento do dia em que foi dada ciência à empresa; e (ii) registros de contatos com as devidas justificativas para eventuais atrasos de entrega de material ou prestação de serviço.

R11 (11º CGCFEx): - Monitoramento periódico dos contratos. - Relatórios gerenciais automatizados de riscos. - Poder decisório mais célere para o cancelamento de notas com execução comprometida.

R12 (12º CGCFEx): O agente da administração deve realizar um controle eficaz para realização do acompanhamento e monitoramento dos empenhos. Nesse caso, o mesmo deve ser capacitado para exercer a função e se reciclar com as normas e leis vigentes. O que acontece muito nas análises é falta de conhecimento do processo. Além disso, a 2ª linha deve criar processos objetivos para obrigar o cancelamento desses empenhos.

9. Observou-se que o grupo de cancelamentos classificados como “fatores esperados e supervenientes” concentrou parcela expressiva do total cancelado. Embora cada rubrica pressuponha causas consideradas legítimas, o montante agregado evidencia impacto orçamentário relevante que demanda análise crítica e possíveis aperfeiçoamentos de gestão.

a) Na avaliação do CGCFEx, mesmo tratando-se de causas consideradas legítimas, existe espaço para adotar medidas antes da inscrição em RPNP, de forma a mitigar esses riscos e reduzir o impacto de cancelamentos futuros?

R1 (1º CGCFEx): Não.

R2 (2º CGCFEx): Existe.

R3 (3º CGCFEx): Sim.

R4 (4º CGCFEx): Sim, na avaliação deste Centro, embora as causas classificadas como “fatores esperados e supervenientes” sejam, em tese, legítimas, como eventos imprevisíveis (Ex: COVID-

19), com exceção dos saldos residuais, o volume expressivo de cancelamentos por motivos, tais como: término de contrato e TED, revela que há espaço relevante para mitigação dos riscos ainda na fase de planejamento e execução da despesa. Muitas dessas ocorrências poderiam ser ao menos parcialmente antecipadas ou contidas com melhorias nos processos de acompanhamento, previsão e priorização orçamentária.

R5 (5º CGCFEx): Na área de atuação do 5º CGCFEx e nos últimos 5 (cinco) anos não foi observado o tipo de cancelamento por “fatores esperados e supervenientes”.

R6 (6º CGCFEx): As medidas mais eficazes são as notificações das empresas e reuniões de controle de empenhos, que já são realizados pelas UGA.

R7 (7º CGCFEx): Embora sejam considerados legítimos, os cancelamentos sob esta rubrica podem ser reduzidos com melhor planejamento e acompanhamento contínuo dos contratos.

R8 (8º CGCFEx): Observar a complexidade e materialidade do objeto contrato, assim como observar os aspectos externos tais como econômico, inflacionário, logísticos e climáticos.

R9 (9º CGCFEx): Sim.

R10 (10º CGCFEx): Provavelmente, sim. Todo processo possui potencial de evolução, nesse caso, acredito que também tenha.

R11 (11º CGCFEx): Ainda que legítimos, esses cancelamentos podem e devem ser mitigados com gestão proativa.

R12 (12º CGCFEx): Sim.

b) Caso o CGCFEx entenda que exista margem para mitigar esses riscos antes da inscrição em RPNP, que tipos de aprimoramentos poderiam ser adotados para reduzir o impacto dos cancelamentos referentes a esse grupo?

R1 (1º CGCFEx): Não apresentou resposta.

R2 (2º CGCFEx): Buscar uma efetiva gestão das contratações.

R3 (3º CGCFEx): Primeiro o acompanhamento de todas as NE pelo setor requisitante, o qual deverá remeter a NE ao fornecedor, combinar e acompanhar a entrega, inclusive intercorrências que afetem a entrega, para manter atualizada a situação relativa à entrega, pautando na Reunião Mensal de Acompanhamento da Gestão, para que o OD possa decidir sobre medidas necessárias. Procedendo à anulação de empenhos cuja entrega se torne incerta, empenhando para outro

fornecedor que entregue, preferencialmente, ainda no exercício vigente. Enfim, as NE que não forem executadas até o final do exercício, inclusive as empenhadas no final do exercício, deverão ser analisadas quanto a permanência da necessidade e o grau de risco para cancelamento de RPNP (ferramenta do SAG). Além disso, somente devem ser indicadas para inscrição em RPNP as NE para as quais o respectivo fornecedor confirmar a intenção de entregar no exercício seguinte, no prazo estabelecido pela Administração.

R4 (4º CGCFEx): Melhoria na análise de riscos durante o planejamento da despesa; Definição de critérios mais rigorosos para a seleção das despesas a serem empenhadas no último quadrimestre, privilegiando aquelas com maior grau de execução física já comprovada ou com menor suscetibilidade a alterações de cenário; Estabelecimento de fluxos formais de comunicação entre áreas técnicas e financeiras, para revisão e reavaliação conjunta das despesas com risco de execução prejudicada antes do encerramento do exercício.

R5 (5º CGCFEx): Com base no conceito desse grupo de cancelamento, poderiam ser adotadas as práticas de utilizar as ferramentas já citadas anteriormente, disponibilizadas pelo SAG, instituir a gestão de riscos nos processos de empenho, instituir linhas de controle com os prazos de verificação do andamento do contrato.

R6 (6º CGCFEx): Reuniões semanais sobre controle de crédito, notadamente ao final do exercício financeiro.

R7 (7º CGCFEx): Recomenda-se: • Criação de protocolos para mitigação de riscos antes da inscrição; • Aperfeiçoamento dos processos de análise pré-inscrição para minimizar impactos.

R8 (8º CGCFEx): Sim por meio de realização de Benchmarking junto a outras Unidades Gestoras.

R9 (9º CGCFEx): Conforme mencionado em quesitos anteriores, o acompanhamento cerrado dos empenhos e contratos viabilizaria a identificação tempestiva e, até mesmo em certos casos, precoce de fornecedores que não adimpliriam seus contratos. Dessa forma, se evitaria inscrição desnecessária de valores em RPNP.

R10 (10º CGCFEx): Primeiramente deve ser analisado se a justificativa “fatores supervenientes” está sendo bem aplicada. Caso estejam, não conseguiria, de pronto, levantar alguma ação, antes da inscrição em RP, para que sejam mitigados os riscos desses cancelamentos. Cabe um estudo um pouco mais aprofundado.

R11 (11º CGCFEx): - Análise de risco mais detalhada durante o planejamento da despesa. Criação de contingências financeiras. - Inclusão de cláusulas contratuais que permitam flexibilidade controlada.

R12 (12º CGCFEx): O EB precisa primeiramente desenvolver ferramentas de qualidades nos mapeamentos de processos, inicialmente capacitando os agentes da administração em cursos de gestão da qualidade visando a identificação, análise, representação visual e otimização nos processos de negócios. Mapear os erros supervenientes que se repetem ao longo dos anos e quando eles se concretizarem a 2ª linha ou o responsável pelo crédito dar ordem para anulação.

10. No entendimento do CGCFEx, que mecanismos poderiam ser adotados pelos gestores de ação orçamentária com o objetivo de contribuir para a redução dos cancelamentos de RPNP pelas UG?

R1 (1º CGCFEx): realizar o controle dos contratos e não provisionar recursos que excedam a sua vigência; não provisionar recursos que excedam as necessidades atinentes ao exercício seguinte; considerar nas descentralizações que os empenhos inscritos em RP serão bloqueados em 30 JUN e, se não desbloqueados, serão cancelados em 31 DEZ, tudo do segundo ano subsequente à inscrição.

R2 (2º CGCFEx): Financiar o desenvolvimento de uma ferramenta de TI com acesso a todos os bancos de dados necessários, p.ex. SICAF, que possibilite um gerenciamento das contratações efetivo, incluindo o cruzamento com ferramentas corporativas de terceiros privados. Sobretudo, tratando-se de uma gestão transparente, respeitando a particularidade de restrição de acesso de dados das Forças Armadas.

R3 (3º CGCFEx): Participar ativamente do processo de definição das despesas passíveis de serem inscritas em RPNP, estabelecendo critérios para inscrição, acompanhar a aplicação dos referidos critérios e contraindicar a inscrição, quando não atender aos critérios.

R4 (4º CGCFEx): Planejamento mais criterioso das ações orçamentárias, com alinhamento entre planejamento físico e financeiro, priorizando a alocação de recursos em iniciativas com maior viabilidade de execução no exercício corrente; Monitoramento contínuo da execução orçamentária e financeira, com utilização de painéis e relatórios periódicos que alertem para riscos de inexecução antes do encerramento do exercício; Aperfeiçoamento da interlocução com as UG executoras, promovendo reuniões de acompanhamento e fornecendo orientações sobre

critérios para inscrição em RPNP; Estabelecimento de metas internas de qualidade da execução orçamentária, com indicadores voltados à redução do volume de cancelamentos, principalmente de inscrições elevadas e pouco justificadas; Capacitação dos envolvidos na gestão da ação, especialmente em temas como riscos de inscrição indevida e boas práticas na administração de restos a pagar; Incentivo à padronização de critérios para inscrição em RPNP, evitando distorções entre UG e promovendo maior uniformidade na gestão do gasto público.

R5 (5º CGCFEx): Monitoramento constante da execução, instituir prazos de empenho e liquidação.

R6 (6º CGCFEx): Descentralização de recursos dentro de prazos que permitam execução efetiva e segura, evitando-se descentralizações com prazos muito exíguos ou inexecutáveis. Reforço de pessoal na área administrativa.

R7 (7º CGCFEx): Reforçar a capacitação das equipes envolvidas no processo de inscrição; implementar auditorias regulares; e revisar os critérios de inscrição para garantir maior precisão.

R8 (8º CGCFEx): Antes da inscrição do empenho em RPNP realizar, individualmente, a viabilidade da inscrição. Atentar para os valores residuais passíveis de anulação sem a possibilidade de utilização no ano subsequente. Analisar o risco de inscrição em RPNP para fornecedores “inidôneos”.

R9 (9º CGCFEx): Os gestores de ação orçamentária podem controlar índice de cumprimento de obrigações, conforme ação orçamentária. Os percentuais estabelecidos em pontos de controle, como as metas de gestão orçamentária e financeira auxiliam sobremaneira nesse processo. Além disso, a criação de ferramentas de TI, para realizar uma melhor gestão de dados, facilitaria a obtenção de informações para mitigar os cancelamentos de RPNP pelas UG.

R10 (10º CGCFEx): De maneira a contribuir efetivamente para a redução dos cancelamentos de Restos a Pagar Não Processados (RPNP), os gestores de ação orçamentária poderiam elaborar um cronograma físico-financeiro realista, com etapas bem definidas e prazos compatíveis com o calendário de encerramento do exercício financeiro. Assim, provavelmente, poderão estabelecer procedimentos de monitoramento contínuo da execução orçamentária e, conseqüentemente, mitigar os problemas relacionados às inscrições de RPNP realizadas de forma indiscriminada.

R11 (11º CGCFEx): - Capacitação continuada dos agentes da administração. - Padronização dos procedimentos de inscrição em RPNP. - Avaliação prévia detalhada de cada empenho. Indicadores de desempenho por UG com acompanhamento centralizado.

R12 (12º CGCFEx): Ferramentas de controle interno. Definir datas específicas para o recolhimento e distribuição dos créditos. Definir tempo e valores limites para anulação. Empenhar no final do exercício itens que não causem impacto quando transformados em RP.

11. Considerando os dados apresentados sobre os cancelamentos de RPNP nas perguntas anteriores e as experiências acumuladas por esse Centro, que novas funcionalidades ou melhorias nas já existentes no SAG poderiam ser desenvolvidas para reduzir a incidência desses cancelamentos?

R1 (1º CGCFEx): Manter, durante todo o ano, as consultas do SAG saldo residual e análise para a inscrição em RP. Criação de funcionalidade no SAG para registro da justificativa da inscrição do empenho em RP, informando a data prevista para a liquidação (em formato de data para facilitar a análise), e para registro do motivo de falta de liquidação após 90 dias da inscrição, de modo a permitir o acompanhamento da despesa e a análise desse motivo. Lançamento da justificativa da manutenção do empenho ordinário com mais de 90 dias no SAG, com campo para informar a data prevista para a liquidação.

R2 (2º CGCFEx): O desenvolvimento de uma espécie de painel do conformador, onde as “inconsistências” ficassem de maneira mais rápida visível.

R3 (3º CGCFEx): Disponibilizar ferramentas interativas de acompanhamento da gestão, nas quais a UG possa realizar o acompanhamento de seus empenhos, do exercício e de RP, permitindo a UG alimentar a situação de cada NE (justificativa para a não liquidação a partir de 30 dias), prazo de provável entrega e outras informações relevantes. Essa ferramenta, de acordo com o PI, ser disponibilizada para o órgão gestor do crédito.

R4 (4º CGCFEx): Painel comparativo entre UG semelhantes, permitindo identificar padrões de desempenho, boas práticas e anomalias nos percentuais de cancelamento; Classificação prévia de risco para cada RPNP inscrito, com base em algoritmos que considerem fatores como tempo de inscrição, execução física, tipo de contrato e histórico do fornecedor; Histórico consolidado de desempenho da UG, com estatísticas de inscrição, execução e cancelamento, a fim de subsidiar o planejamento e orientar decisões do gestor.

R5 (5º CGCFEx): Este Centro entende que hoje, com todas as ferramentas disponíveis, ainda se percebe a necessidade de ações tempestivas dos agentes da administração, no sentido de notificar tempestivamente os fornecedores e manter um histórico de fornecedores reincidentes em cancelamento de empenhos. A ferramenta do Risco de Cancelamento de RP criada em 2024 foi

muito útil e conseguiu evidenciar problemas e permitir agir com tempestividade naqueles determinados itens ou fornecedores mais críticos. Como sugestões de possibilidades de aprimoramento temos: - interligar o Relatório de Riscos do PCA (3 relatórios que são criados ao longo do ano e que contém, em especial, as aquisições que a UG não conseguiu realizar), disponível no PNCP; - ações diferentes, em razão de o empenho ser ordinário (pronta entrega), estimativo ou global. Cada tipo de empenho precisa ser abordado de forma diferente na análise e na notificação do fornecedor; - possibilidade de o SAG automatizar a notificação para o fornecedor, depois de determinado prazo, após a emissão do empenho (remessa para o e-mail cadastrado do fornecedor, por exemplo, ou para o agente da administração cadastrado como Almoxarife ou fiscal de contrato).

R6 (6º CGCFEx): Utilização de pop-ups com alertas aos gestores sobre empenhos que terão grande risco de cancelamento.

R7 (7º CGCFEx): • Criação de alertas automáticos para indícios de cancelamento; • Integração com sistemas de gestão financeira para melhor acompanhamento.

R8 (8º CGCFEx): Considero que as informações apresentadas no SAG para apoio na decisão de inscrição ou não dos empenhos em RPNP são suficientes.

R9 (9º CGCFEx): Poderiam ser consultados outros órgãos do governo federal, que gerenciam recursos vultosos, para realização de benchmarking. Essa medida possibilitaria a criação de módulos no SAG para levantamento de dados por área temática, por exemplo: O TCU tem uma especialidade de auditoria de obras. As Organizações militares com essa competência, buscariam dados de como são acompanhadas as obras e esses dados seriam acompanhados no SAG, definido os objetivos e metas para essa especificidade. O mesmo poderia ser feito em relação aos hospitais militares. Esses acompanhamentos específicos estão sendo realizados através de Power BI de Diretorias com competência para áreas específicas.

R10 (10º CGCFEx): O SAG poderia, se possível, dispor de funcionalidade que fornecesse duas informações: (i) os valores a liquidar, tanto de RPNP como do exercício corrente de forma consolidada, por PDM; e (ii) valores liquidados no ano atual e anteriores, tanto de RPNP como do exercício corrente de forma consolidada, por PDM. Tais informações possibilitariam análises mais simples quanto à pertinência de inscrição em RPNP dos empenhos a liquidar. Menciono o PDM, uma vez que é uma especificação bem mais detalhada do que o Subitem e que já é indicada no sistema utilizado para emissão de NE, o contratos.gov. Com isso, o agente da UG iria

conseguir verificar se as NE com saldo a liquidar de um mesmo PDM fazem referência a materiais idênticos, bem como ter acesso de quanto foi adquirido daquele material por ano. Tais dados seriam muito importantes para a tomada de decisão no tocante às inscrições em RPNP. Repito, não sei se o filtro por PDM é possível de ser incluído no SAG, no entanto, caso seja, auxiliaria bastante.

R11 (11º CGCFEx): - Checklists de controle para inscrição em RPNP. - Relatório para inserção da previsão de liquidação dos RPNP inscritos pelas UG.

R12 (12º CGCFEx): Para reduzir a incidência dos cancelamentos, podemos investir em ferramentas de controles internos (acompanhamento e planejamento estratégico, mapeamentos de processos, matriz de risco, metas, relatórios periódicos, boa comunicação, análise SWOT) permitindo ajustes e adaptações nas mudanças da Organização.

12. Resposta livre

a) Na visão do CGCFEx, existem outros fatores ou desafios, não abordados nas questões anteriores, que sejam relevantes para compreender a dinâmica dos cancelamentos?

R1 (1º CGCFEx): A demora ou ausência de entrega do empenho ao fornecedor, que se recusa a entregar o material ou a prestar o serviço em decorrência de aumento de preço.; falta de análise adequada dos empenhos antes da inscrição.

R2 (2º CGCFEx): Sem considerações.

R3 (3º CGCFEx): Sim.

R4 (4º CGCFEx): Rotatividade de pessoal nas UG, especialmente nas seções requisitantes, SALC e Fiscais de Contratos, o que compromete a continuidade de processos e o acúmulo de expertise técnica; Pressões para execução orçamentária em prazos exíguos, principalmente no último trimestre do exercício, que podem levar à emissão de empenhos com risco elevado de não execução; Descompasso entre os fluxos logísticos e orçamentários, sobretudo em contratos que envolvem fases preparatórias complexas (projetos, licenciamento, liberação de áreas), cujos prazos reais de execução são subestimados no planejamento.

R5 (5º CGCFEx): Identificar objetos que recorrentemente são cancelados, como a indenização de transporte, no intuito de que sejam realizados estudos pelos ODS responsáveis por aquele crédito, de modo a apresentar alternativas para que o empenho inicial possa ser realizado de

forma alternativa. Na área do 5º CGCFEx, também é comum o cancelamento de empenho relacionado a recurso de obra de convênio (destaque). Se o ODS descentralizar apenas o valor do recurso que será realizado em 1 ano, ao invés de descentralizar quantidades bem maiores, isso reduzirá o valor que eventualmente será cancelado para aquela obra.

R6 (6º CGCFEx): A deficiência de pessoal que precisa se dividir entre atividades administrativas e operacionais impacta, substancialmente, a qualidade da gestão.

R7 (7º CGCFEx): • Maior integração entre as áreas de planejamento e execução; • Incentivo à melhoria contínua nos processos de contratação e gestão orçamentária.

R8 (8º CGCFEx): Cancelamento de RPNP em decorrência de rescisão contratual, nos casos em que outra empresa não manifeste interesse em dar continuidade à execução do objeto originalmente contratado (especialmente em contratos de obras e serviços).

R9 (9º CGCFEx): Existem fatores macroeconômicos que geram inadimplências por bons fornecedores. A economia global passa por um momento conturbado que prejudica principalmente os pequenos e médios empresários. Dessa forma, esses não resistem a cortes de margens de lucros e ausência de capital de giro para continuar suas atividades.

R10 (10º CGCFEx): Considero que a gama de perguntas desse questionário foi bem completa.

R11 (11º CGCFEx): Alta rotatividade de pessoal nas UG.

R12 (12º CGCFEx): Matriz de planejamento orçamentário na aquisição da compra.

b) Além dos pontos já debatidos, que medidas adicionais o Centro recomendaria para reduzir os cancelamentos de RPNP no âmbito do EB?

R1 (1º CGCFEx): criação de sistema automatizado de entrega de empenho ao fornecedor, por meio de e-mail por este informado.

R2 (2º CGCFEx): Fomentar a racionalização administrativa a fim de se tentar acelerar a busca por uma efetiva condução das práticas administrativas.

R3 (3º CGCFEx): O acompanhamento das metas estabelecidas na Diretriz Especial Orçamentária e Financeira do Comandante do Exército deve ser realizado efetivamente pelos órgãos gestores dos créditos com acompanhamento complementar pelos CGCFEx de vinculação. Tudo, a partir do SAG, com ferramenta interativa onde as UG informem e atualizem as informações de seus empenhos; os órgãos gestores possam acompanhar e orientar comentando

as justificativas da UG; e o CGCFEx, acesse para acompanhar e orientar tecnicamente sobre aspectos de forma e legalidade.

R4 (4º CGCFEx): Implantação de capacitações regulares e obrigatórias voltadas à execução orçamentária e inscrição de restos a pagar, especialmente para militares recém-designados para funções; Elaboração de normativos internos específicos que estabeleçam critérios mais objetivos para inscrição em RPNP, com ênfase nas fases de planejamento, acompanhamento físico-financeiro e análise de risco; Adoção de metas institucionais vinculadas à qualidade da execução, com indicadores que considerem a taxa de cancelamento de RPNP, a aplicação de sanções a fornecedores inadimplentes e a efetividade das ações corretivas; Promoção de auditorias temáticas periódicas sobre restos a pagar e cancelamentos, com foco preventivo e educativo, promovendo a melhoria contínua dos processos nas UG.

R5 (5º CGCFEx): Implementação da possibilidade de liquidar o empenho para fornecedor diferente, de acordo com as diretrizes da nova lei de licitações, mas com o devido gerenciamento do risco de não haver alteração de objeto, mas apenas de fornecedor.

R6 (6º CGCFEx): Reforço de pessoal na área administrativa, maior investimento em capacitação e em inteligência artificial para análise dos empenhos com maior risco de cancelamento, caso inscrito em RP.

R7 (7º CGCFEx): Maior integração entre as áreas de planejamento e execução. Incentivo à melhoria contínua nos processos de contratação e gestão orçamentária.

R8 (8º CGCFEx): Observância ao princípio da anualidade, segundo o qual a despesa deve ser realizada dentro do exercício financeiro corrente. Em uma análise macro, um elevado volume de RPNP impacta negativamente no desembolso financeiro, especialmente nos primeiros meses do exercício subsequente, em razão da limitação de pagamento.

R9 (9º CGCFEx): Já foram abordadas medidas que certamente diminuiriam o cancelamento de restos a pagar no âmbito do EB.

R10 (10º CGCFEx): Além dos pontos já debatidos, talvez seja necessária discussão quanto à adoção de regras mais rígidas para inscrição em RPNP para alguns tipos de despesa, em especial no que diz respeito às Notas de Empenho emitidas no primeiro semestre, ou seja, poderiam ser estudados critérios normativos claros e taxativos, como, por exemplo: (i) a obrigatoriedade de comprovação de etapas concluídas da execução do objeto; (ii) ordem de fornecimento ou execução já ter sido emitida; e (iii) existência de cronograma acordado com fornecedor para execução no início do exercício seguinte.

R11 (11º CGCFEx): Auditorias preventivas rotineiras e maior controle na realização dos empenhos, principalmente aqueles oriundos de créditos descentralizados no final do exercício.

R12 (12º CGCFEx): Penalidades orçamentárias. Realizar SRP dos principais itens necessários as UG e das necessidades de PNR, nos meses de OUT/NOV, evitando que o valor esteja defasado em relação ao preço de mercado, sendo que a 2ª linha deveria descentralizar os créditos seguindo critérios estabelecidos para mitigar o risco.