ReGeo ISSN: 2177-3246

RASTREABILIDADE E CONTROLE DEMOCRÁTICO DAS ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO BRASIL

TRACEABILITY AND DEMOCRATIC OVERSIGHT OF BUDGET CHANGES IN BRAZIL

RASTREABILIDAD Y CONTROL DEMOCRÁTICO DE LAS ALTERACIONES PRESUPUESTARIAS EN BRASIL

https://doi.org/10.56238/revgeov17n11-112

Data de submissão: 19/10/2026 **Data de publicação:** 19/11/2026

Silvana Aparecida Domingues Arantes
Mestranda em Administração
Instituição: Faculdade Novos Horizontes
E-mail: silvanadominguesrantes@gmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/8589598511178373

Maísa Domingues Arantes
Graduanda em Medicina
Instituição: Centro Universitário do Sul de Minas (UNIS)
E-mail: maisadominguesarantes@gmail.com

Admilson de Castro Arantes
Mestre em Administração
Instituição: Faculdade Novos Horizontes
E-mail: admilsoncastro4@gmail.com
Lattes: http://lattes.cnpq.br/922299

RESUMO

As alterações orçamentárias permitem adaptar a programação pública a mudanças de arrecadação e de demanda, mas também modificam escolhas distributivas aprovadas pelo Legislativo. Este artigo examina quais condições jurídicas e informacionais tornam essas decisões reconstruíveis e sujeitas a escrutínio. Desenvolve-se um estudo teórico-documental, com revisão dirigida da literatura sobre revisão orçamentária, transparência fiscal e accountability, interpretação sistemática da legislação brasileira e comparação funcional com parâmetros internacionais. A análise distingue o ato normativo, o evento decisório e os movimentos entre dotações, demonstrando por que o volume agregado de créditos não mede, isoladamente, a intensidade da redistribuição nem a qualidade da gestão. Propõe-se a Matriz de Rastreabilidade e Controle das Alterações Orçamentárias, composta por cinco dimensões: fundamento jurídico, lastro fiscal, mudança programática, justificativa distributiva e publicidade verificável. A matriz incorpora regras de codificação, indicadores descritivos e critérios que impedem a compensação de falhas jurídicas por melhor divulgação. Um exemplo numérico hipotético explicita a diferença entre movimentação bruta, expansão líquida e realocação interna. A contribuição consiste em articular regimes jurídicos distintos a uma unidade documental comum de análise e formular proposições sobre sua utilização no controle. Conclui-se que a rastreabilidade é condição informacional para a responsabilização, cujo funcionamento depende de capacidade e resposta institucionais. A efetividade do modelo permanece sujeita a validação empírica.

Palavras-chave: Alterações Orçamentárias. Créditos Adicionais. Rastreabilidade. Controle Legislativo. Transparência Fiscal.

ABSTRACT
In-year budget changes allow governments to respond to revenue fluctuations and changing demands, while also modifying distributive choices approved by legislatures. This article examines the legal and informational conditions under which these decisions can be reconstructed and scrutinised. It develops a conceptual and documentary study through a directed review of research on rebudgeting, fiscal transparency and accountability, a systematic interpretation of Brazilian legislation, and a functional comparison with international frameworks. The analysis distinguishes legal instruments, decision events and budget-line movements, explaining why aggregate appropriations cannot independently measure redistribution or management quality. The article proposes the Budget Change Traceability and Oversight Matrix, organised around legal authority, fiscal funding, programme change, distributive justification and verifiable disclosure. The framework includes coding rules, descriptive indicators and criteria preventing legal deficiencies from being offset by better disclosure. A hypothetical numerical example distinguishes gross movements, net expansion and internal reallocation. The contribution lies in connecting distinct legal mechanisms to a common documentary unit of analysis and developing propositions about its use in oversight. Traceability is conceptualised as an informational condition for accountability, whose operation also requires institutional capacity and response. The framework does not establish the legality or effectiveness of individual government decisions and remains subject to empirical validation.

Keywords: In-year Budget Changes. Additional Appropriations. Traceability. Legislative Oversight. Fiscal Transparency.

RESUMEN
Los cambios presupuestarios permiten adaptar la programación pública a cambios en la recaudación y la demanda, pero también modifican las opciones distributivas aprobadas por el Legislativo. Este artículo examina qué condiciones jurídicas e informacionales hacen que estas decisiones sean reconstruibles y sujetas a escrutinio. Se desarrolla un estudio teórico-documental, con revisión dirigida de la literatura sobre revisión presupuestaria, transparencia fiscal y accountability, interpretación sistemática de la legislación brasileña y comparación funcional con parámetros internacionales. El análisis distingue el acto normativo, el evento decisorio y los movimientos entre dotaciones, demostrando por qué el volumen agregado de créditos no mide, aisladamente, la intensidad de la redistribución ni la calidad de la gestión. Se propone la Matriz de Rastreabilidad y Control de los Cambios Presupuestarios, compuesta por cinco dimensiones: fundamento jurídico, respaldo fiscal, cambio programático, justificativa distributiva y publicidad verificable. La matriz incorpora reglas de codificación, indicadores descriptivos y criterios que impiden la compensación de deficiencias jurídicas por mejor divulgación. Un ejemplo numérico hipotético explícita la diferencia entre movimiento bruto, expansión neta y realocación interna. La contribución consiste en articular regímenes jurídicos distintos a una unidad documental común de análisis y formular proposiciones sobre su utilización en el control. Se concluye que la rastreabilidad es condición informacional para la responsabilización, cuyo funcionamiento depende de capacidad y respuesta institucionales. La efectividad del modelo permanece sujeta a validación empírica.

Palabras clave: Cambios Presupuestarios. Créditos Adicionales. Rastreabilidad. Control Legislativo. Transparencia Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

A lei orçamentária anual expressa uma escolha coletiva institucionalizada sobre quais ações públicas receberão recursos em determinado exercício. Essa escolha, aprovada pelo Legislativo, não elimina a necessidade de correções durante a execução: a arrecadação pode divergir das estimativas, demandas sociais podem se intensificar e situações urgentes podem exigir despesas não previstas. Entretanto, a possibilidade de modificar a distribuição originalmente autorizada suscita uma questão de governança: em que condições a adaptação do orçamento preserva a legitimidade democrática da decisão de gasto?

A tensão é particularmente relevante para governos subnacionais, cujas estruturas administrativas e capacidades de fiscalização são heterogêneas. Uma alteração que fortalece um serviço essencial pode ser administrativa e socialmente justificável; outra, formalmente autorizada, pode reduzir a programação de determinada política sem apresentar os efeitos sobre usuários e metas. A análise, portanto, não deve confundir o montante das modificações com ilegalidade, nem tomar a observância do rito formal como prova de ausência de riscos distributivos.

A literatura oferece explicações complementares para essas mudanças. Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012) relacionam a revisão do orçamento de municípios italianos às escolhas iniciais e a fatores políticos, organizacionais e financeiros. No Brasil, Assunção e Caldas (2024) investigam associações entre atributos dos prefeitos, condições orçamentárias e créditos adicionais. Barros e Matias-Pereira (2025) analisam a acurácia das previsões de receita em municípios goianos. Esses trabalhos desaconselham atribuir a um único motivo toda divergência entre a programação aprovada e a posição atualizada.

No plano internacional, Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2022) identificaram associação entre transparência orçamentária e sustentabilidade financeira em amostra internacional; de Renzio e Wehner (2017), porém, advertiram que a literatura disponível reúne poucas identificações causais convincentes. Estudos recentes sobre governos locais no Quênia também indicam lacunas na divulgação de informações de receita, despesa e desempenho não financeiro (Muthomi, 2026). Esses resultados sugerem investigar não somente se informações são publicadas, mas se permitem compreender o efeito das decisões tomadas durante o exercício.

A pergunta de pesquisa é: como organizar a evidência jurídica e informacional das alterações orçamentárias para permitir o controle das escolhas distributivas, preservando a capacidade de adaptação da administração? O objetivo é construir um referencial de análise que conecte os regimes brasileiros de créditos adicionais e de realocação à documentação de decisões observáveis. A

investigação sistematiza diferenças normativas, estabelece uma unidade de análise e explicita as condições sob as quais o registro de uma alteração pode apoiar a responsabilização institucional.

O argumento central é que a rastreabilidade constitui uma condição informacional da accountability, e não uma medida substituta da legalidade ou do desempenho. Um registro pode ser completo e revelar uma decisão inválida; uma alteração juridicamente regular pode permanecer pouco inteligível; uma decisão plenamente documentada pode produzir efeitos sociais insatisfatórios. Distinguir essas situações permite formular perguntas mais precisas que a avaliação baseada apenas no percentual de suplementação.

A contribuição é delimitada em relação à literatura existente. A necessidade de acompanhar revisões durante o exercício já está estabelecida, assim como a distinção entre transparência e responsabilização. O avanço proposto reside em conectar uma unidade de evento, compatível com vários movimentos contábeis, a uma matriz de evidências que preserva diferenças jurídicas e incorpora consequências programáticas. Não se reivindica uma teoria geral da qualidade do gasto, mas um modelo analítico para explicar o que precisa tornar-se observável antes que a decisão possa ser adequadamente questionada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ORÇAMENTO COMO AUTORIZAÇÃO POLÍTICA E MECANISMO DE COORDENAÇÃO

O orçamento público possui dimensão financeira e dimensão político-institucional. A primeira organiza receitas, despesas e restrições fiscais; a segunda explicita a distribuição de competências entre Executivo e Legislativo e torna as escolhas de gasto passíveis de contestação pública. Essa dupla natureza impede reduzir a lei orçamentária a uma previsão contábil ou, no extremo oposto, a um mandato incapaz de adaptação.

Na perspectiva institucional, regras de autorização e de alteração afetam os incentivos dos agentes públicos. Alt e Lassen (2006) articulam transparência, competição partidária e endividamento em um modelo testado com países da OCDE. Seu resultado associativo não oferece um critério para julgar decretos municipais, mas situa a informação fiscal no debate sobre incentivos políticos. Aplicada às alterações, essa perspectiva exige investigar quais informações ficam disponíveis para que terceiros comparem a escolha inicial e a mudança posterior.

A revisão de de Renzio e Wehner (2017) reúne evidências favoráveis à abertura fiscal, mas identifica limitações na demonstração de causalidade. O problema, para o presente artigo, é a passagem entre disponibilizar documentos e tornar uma decisão compreensível. A publicação de vários atos não revela necessariamente como uma anulação se conecta ao reforço de outra dotação. A informação

precisa permitir reconstruir essa relação; do contrário, a quantidade de documentos pode crescer sem reduzir a dificuldade de interpretação.

A transparência também não se confunde com a obrigação de responder. Bovens (2007) define accountability como uma relação entre um ator e um fórum capaz de solicitar explicações, formular juízos e produzir consequências. Fox (2007), por sua vez, questiona a passagem automática entre divulgação e responsabilização. Essas formulações sustentam a distinção adotada neste estudo: tornar a alteração observável é uma etapa; fazer com que sua justificação seja examinada por uma instituição competente é outra.

No objeto examinado, a autoridade que decide e os órgãos que a fiscalizam ocupam posições diferentes. A contabilidade registra a alteração, a unidade setorial explica a necessidade, o Legislativo delibera no âmbito de suas competências e os controles interno e externo examinam o procedimento. A matriz deve preservar a autoria dessas manifestações. Um documento único, sem identificação de quem responde pelo fundamento, pelo cálculo ou pela meta, pode ocultar responsabilidades mesmo quando reúne grande volume de informação.

2.2 EVIDÊNCIAS BRASILEIRAS E O PROBLEMA DE INFERÊNCIA

Assunção e Caldas (2024) examinaram a associação entre características qualitativas do prefeito e fatores orçamentários no uso dos créditos adicionais. Seus resultados sugerem associação negativa do volume de créditos com experiência e escolaridade dos gestores, ao lado de relações com arrecadação, investimentos e dependência financeira. Essas associações devem ser interpretadas conforme o desenho e a amostra do estudo, sem atribuir a variáveis isoladas uma explicação universal.

A flexibilidade autorizada deve ser distinguida daquela efetivamente utilizada. Couto, Barbosa Neto e Resende (2018), em pesquisa com 266 municípios mineiros, encontraram correlações muito fracas entre os limites de créditos suplementares previstos nas leis orçamentárias e as razões entre valores executados e previstos. O achado não prova irrelevância dos limites; mostra que o percentual de autorização e o comportamento da execução são variáveis distintas, cuja relação não pode ser presumida.

Barros e Matias-Pereira (2025) examinaram a acurácia da previsão de receita em municípios goianos e identificaram discrepâncias relevantes entre previsão e arrecadação em parte da amostra. O achado oferece explicação não necessariamente política para alterações no orçamento: estimativas iniciais imprecisas podem impor recomposição de dotações durante a execução. Como consequência, indicadores de alteração devem ser lidos em conjunto com a qualidade da previsão e o comportamento

da receita, sob pena de penalizar comparativamente um ente que corrige tempestivamente suas estimativas.

Também é necessário distinguir resposta administrativa, erro de previsão e estratégia política. A ausência de uma receita esperada pode motivar ajuste legítimo; uma estimativa deliberadamente distorcida pode produzir movimento semelhante. A identidade do lançamento contábil não revela, por si, o processo que o originou. O problema de inferência exige confrontar justificativas contemporâneas à decisão, séries de arrecadação e alternativas disponíveis, sem deduzir intenção a partir da ocorrência isolada de uma alteração.

A pesquisa de Viana e Peci (2026) sobre emendas parlamentares obrigatórias acrescenta outra dimensão: a distribuição de competências e de influência sobre o orçamento pode mudar sem que os mecanismos de transparência acompanhem integralmente essa transformação. As emendas parlamentares e as alterações de execução analisadas neste artigo são fenômenos jurídicos diferentes. A aproximação serve exclusivamente para evidenciar que disputas distributivas envolvem tanto a elaboração quanto a execução do orçamento.

2.3 TRANSPARÊNCIA E CAPACIDADE DE RESPOSTA INSTITUCIONAL

A relação entre divulgação e resultados demanda prudência. Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2022) encontraram evidências de associação positiva entre transparência orçamentária e sustentabilidade financeira, sem que a correlação possa ser convertida em garantia causal para qualquer governo. Em pesquisa sobre unidades locais do Quênia, Muthomi (2026) identificou assimetrias de informação relacionadas à divulgação de receitas e resultados não financeiros. Os dois trabalhos permitem distinguir transparência do valor isolado da disponibilidade formal de documentos.

A evidência institucional também recomenda evitar soluções simplistas. Emrich (2023), ao investigar a presença de órgãos legislativos não partidários especializados em orçamento nos estados norte-americanos, não encontrou melhora causal do resultado fiscal na especificação utilizada. O achado não implica inutilidade da assessoria técnica; indica que capacidade informacional e desempenho fiscal são objetos distintos. A contribuição pretendida por esta pesquisa é melhorar a verificabilidade das decisões, sem anunciar redução automática de déficits, desvios ou desigualdades.

Define-se rastreabilidade orçamentária substantiva como a capacidade de reconstruir, com evidências identificáveis, a ligação entre a autorização, a motivação, o recurso de cobertura, os movimentos entre dotações e a mudança esperada na política pública. A dimensão substantiva corresponde à inclusão da finalidade e das entregas afetadas. O conceito é proposto como organização

analítica dessas relações, sem pretensão de constituir instituto jurídico autônomo ou instrumento previamente validado.

2.4 MECANISMOS E CONDIÇÕES DE FUNCIONAMENTO

O mecanismo informacional proposto começa pela redução do custo de reconstrução. Quando os vínculos entre documentos dependem de consultas manuais e de conhecimento tácito, o fiscalizador precisa primeiro descobrir o que ocorreu para depois avaliar a decisão. Um identificador de evento e uma sequência documentada podem reduzir essa etapa preliminar. A hipótese é verificável por tempo de conferência, erros de associação e divergências de classificação; não exige pressupor que toda informação adicional mudará a decisão política.

Um segundo mecanismo é a possibilidade de contestação específica. Uma justificativa que informa apenas a necessidade de adequar dotações oferece poucos elementos para contraditório técnico. Se identifica a receita frustrada, a despesa que perdeu cobertura e a entrega adiada, torna possível discutir as premissas e comparar alternativas. O ganho esperado decorre da especificidade da informação, não da extensão do texto. Uma justificativa curta pode ser suficiente quando o vínculo causal entre necessidade e providência está documentado.

A resposta institucional é uma condição intermediária. A redução do custo de leitura somente repercute no controle quando existe alguém com competência, tempo e incentivo para usar a informação. Se uma comissão recebe dados completos depois de consumada uma decisão irreversível, a capacidade de influenciar o resultado será diferente daquela existente antes da execução. Por isso, tempestividade significa disponibilidade em relação ao momento útil de exame, além do cumprimento do prazo legal de publicação.

O modelo também admite efeitos adversos. Padronizações excessivas podem estimular preenchimento ritual, e indicadores de completude podem induzir a produção de anexos sem conteúdo verificável. A administração pode fracionar uma decisão em diversos atos ou adotar descrições genéricas para reduzir sua visibilidade. Essas possibilidades exigem preservar a análise cumulativa, a conferência do conteúdo e a identificação de vínculos reais entre movimentos, sem tratar a existência de campos preenchidos como prova de qualidade.

A relação esperada, portanto, é condicional: evidências conectadas podem melhorar a reconstrução; a reconstrução pode apoiar questionamentos; os questionamentos podem produzir correções quando houver resposta institucional. Cada passagem deve ser examinada separadamente. Essa formulação mantém o modelo compatível com resultados empíricos que encontrem mais transparência sem alteração significativa do desempenho fiscal ou social.

3 DESENHO DA PESQUISA

A pesquisa adota desenho teórico-documental, de orientação jurídico-institucional, com síntese conceitual e comparação funcional. A escolha decorre do problema: antes de estimar efeitos das alterações, é necessário definir o evento observado e distinguir suas dimensões. Jaakkola (2020) sustenta que artigos conceituais devem explicitar o desenho, a seleção das teorias e a lógica de integração. Aqui, a literatura sobre revisão do orçamento delimita o fenômeno; a accountability fornece o mecanismo relacional; a legislação estabelece condições de validade que o modelo não pode substituir.

O corpus normativo compreende a Constituição de 1988, a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 e a 11ª edição do MCASP. A consulta foi realizada nas versões disponibilizadas por órgãos oficiais, com data de corte em 11 de novembro de 2026. Como referências internacionais, utilizaram-se a recomendação da OCDE sobre governança orçamentária, sua publicação sobre instituições orçamentárias, a apresentação dos princípios de transparência fiscal do FMI, o guia de avaliação PEFA e os resultados da Open Budget Survey 2023 para o Brasil. Esses documentos têm funções distintas e não foram tratados como normas de mesma hierarquia.

A revisão bibliográfica é dirigida e intencional, sem pretensão de exaustividade. A localização e a conferência das fontes recorreram a buscas por títulos, autores e identificadores DOI, em páginas editoriais, portais acadêmicos e repositórios públicos. Os eixos de seleção foram revisão do orçamento durante o exercício, créditos adicionais, precisão das previsões, transparência fiscal e accountability. Incluíram-se trabalhos com relação identificável com pelo menos um desses eixos e informação suficiente para sustentar a afirmação utilizada. Estudos internacionais foram incorporados por sua função explicativa, e não como demonstração automática do comportamento brasileiro.

O procedimento analítico articulou quatro operações. Primeiro, distinguiram-se os requisitos jurídicos e os objetos contábeis de cada alteração. Em seguida, confrontaram-se esses objetos com problemas de informação discutidos na literatura. A comparação funcional com os referenciais internacionais permitiu identificar perguntas de controle, sem importar categorias estrangeiras como equivalentes legais. Por fim, essas perguntas foram convertidas em dimensões, evidências e regras de interpretação. A matriz resultante e as proposições são construções deste artigo; os achados dos estudos citados conservam seu âmbito original.

Não foram coletados dados de execução de entes públicos, conduzidas entrevistas ou realizadas avaliações de atos administrativos concretos. O exemplo numérico tem finalidade de demonstração lógica e emprega exclusivamente valores hipotéticos. A pesquisa não apresenta estimativas de frequência de irregularidades, coeficientes de associação próprios ou validação do instrumento. A

escolha intencional de fontes introduz risco de seleção e limita a alegação de cobertura da literatura; o desenho permite avaliar a coerência da proposta, mas não sua efetividade em organizações reais.

Quadro 1. Composição do corpus e função analítica

Conjunto	Fontes principais	Uso no argumento
Normas brasileiras	Constituição; Lei nº 4.320/1964; LRF	Identificar requisitos e competências.
Orientação contábil	MCASP 11ª edição	Distinguir registros e classificações.
Literatura de revisão orçamentária	Anessi-Pessina et al.; Assunção e Caldas; Couto et al.; Barros e Matias-Pereira	Situar explicações concorrentes e problemas de mensuração.
Literatura de accountability e transparência	Bovens; Fox; de Renzio e Wehner; estudos empíricos selecionados	Formular mecanismos, condições e limites.
Referenciais internacionais	OCDE; FMI; PEFA; Open Budget Survey	Comparar funções de autorização, divulgação e escrutínio.

Fonte: elaboração própria. As referências completas constam ao final do artigo.

3.1 UNIDADE DE ANÁLISE E LIMITES DE INFERÊNCIA

A unidade de análise é o evento de alteração, entendido como uma decisão identificável que modifica a autorização ou a distribuição de recursos. O ato é o veículo jurídico; o movimento é a entrada ou a redução registrada em uma dotação. Um ato pode conter vários eventos, e um evento pode depender de autorização e de ato de abertura distintos. Essa estrutura impede equiparar contagem de decretos, quantidade de lançamentos e número de decisões.

A agregação de movimentos em um evento exige vínculo documental. Mesma data, mesmo valor ou identidade de programa não bastam para afirmar que uma anulação financiou determinado reforço. Quando o ato reúne várias origens e destinos sem correspondência individual, a matriz deve registrar o conjunto associado, preservando a indeterminação de cada par. A reconstrução não pode criar relações que os documentos não demonstram.

Para cada fonte, a leitura distingue enunciado normativo, resultado empírico publicado e inferência analítica deste trabalho. O primeiro informa requisitos; o segundo sustenta plausibilidade ou limites de explicações; o terceiro fundamenta o modelo proposto. Essa separação evita transformar recomendação internacional em obrigação municipal e impede apresentar a matriz como consequência necessária de uma correlação encontrada em outro país.

4 REGIME JURÍDICO BRASILEIRO

4.1 CRÉDITOS ADICIONAIS E CONDIÇÕES DE ABERTURA

A Lei nº 4.320/1964 define créditos adicionais como autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento (art. 40) e os classifica em suplementares, especiais e extraordinários (art. 41). Os suplementares reforçam uma dotação existente; os especiais viabilizam despesa sem dotação específica; os extraordinários respondem a despesas urgentes e imprevisíveis, observados os pressupostos constitucionais. A Constituição, no art. 167, V, veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (Brasil, 1988; Brasil, 1964).

Os arts. 42 e 43 da Lei nº 4.320/1964 disciplinam, em regra, a autorização por lei e abertura por decreto para créditos suplementares e especiais, com demonstração de recursos disponíveis e exposição justificativa. O art. 43, § 1º, enumera superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações ou créditos e operações de crédito juridicamente autorizadas. A aplicação de qualquer fonte requer apuração compatível com as condições legais, incluindo ausência de comprometimento e respeito à vinculação de recursos. A simples identificação de saldo bancário ou de estimativa de receita não substitui o exame técnico de disponibilidade.

O art. 165, § 8º, da Constituição admite que a lei orçamentária contenha autorização para abertura de créditos suplementares, além de autorização para operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. Isso não torna irrelevantes o limite autorizado, as condições previstas, a demonstração do recurso e a justificativa do caso concreto. Tampouco equivale, automaticamente, a autorização irrestrita para todas as modalidades de realocação do art. 167, VI. A interpretação da autorização aplicável depende de seu texto, das normas locais e dos parâmetros do controle competente.

Quanto aos créditos extraordinários, o art. 167, § 3º, da Constituição exige despesas imprevisíveis e urgentes, tais como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. O instrumento de abertura deve respeitar a disciplina constitucional e legal aplicável a cada ente: não é metodologicamente correto transpor sem ressalvas o regime de medidas provisórias da União a municípios que não adotam esse instrumento em sua organização jurídica. A excepcionalidade não afasta o dever de motivação, publicidade e controle posterior.

O MCASP registra ainda que os créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício podem ter os saldos reabertos no exercício subsequente, nos limites constitucionais (Brasil, 2024, p. 102). Esse efeito exige controle do ato de origem, do saldo e da reabertura. Uma mesma dotação pode ser objeto de operações sucessivas e, por isso, o valor acumulado

de alterações não deve ser apresentado como se correspondesse necessariamente a despesa efetivamente realizada.

4.2 TRANSPOSIÇÃO, REMANEJAMENTO E TRANSFERÊNCIA

O art. 167, VI, da Constituição veda a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro sem prévia autorização legislativa. Essas figuras não foram definidas pela Lei nº 4.320/1964 como espécies de crédito adicional. A 11ª edição do MCASP distingue, conforme orientação doutrinária incorporada ao manual, transposição entre programas de trabalho no mesmo órgão, remanejamento de recursos entre órgãos e transferência entre categorias econômicas de despesa dentro do mesmo órgão e programa (Brasil, 2024, p. 102).

Essa classificação fornece referência técnica, mas sua aplicação exige verificar o que efetivamente foi alterado. A posição classificatória de uma dotação no sistema orçamentário, a existência de programa ou ação nova, a mudança de órgão e os efeitos de anulação e reforço não podem ser deduzidos exclusivamente do título do decreto. O mesmo ato pode reunir alterações de diferentes naturezas, impondo exame de cada movimento conforme seu fundamento próprio. Toledo Júnior (2013) também advertiu que determinadas permutas entre elementos de despesa não devem ser automaticamente confundidas com as três figuras constitucionais.

A Constituição estabelece exceção específica no art. 167, § 5º, para transposição, remanejamento ou transferência no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, por ato do Executivo, com objetivo de viabilizar resultados de projetos restritos a essas funções. Sua aplicação depende do enquadramento efetivo na hipótese constitucional; não se trata de permissão geral para rearranjos em qualquer área. A existência de exceções delimitadas reforça a necessidade de identificar no processo administrativo o enquadramento concreto do ato.

A distinção produz uma consequência metodológica: fonte de cobertura, espécie do instrumento e alcance programático são variáveis diferentes. A anulação que financia um crédito não define sozinha o regime jurídico de toda a operação. Se os movimentos também suscitam questão relativa ao art. 167, VI, a análise precisa confrontar a classificação, a autorização e o conteúdo da mudança. A aplicação não deve pressupor cumulatividade automática dos institutos nem aceitar que o título do decreto encerre a investigação. Controvérsias dependem do desenho orçamentário e do entendimento jurídico competente.

O uso de termos semelhantes em sistemas de informação agrava o problema. Uma rotina denominada transferência pode representar alteração de atributo, deslocamento entre dotações ou

movimentação financeira. O pesquisador deve classificar o conteúdo com base nos documentos, mantendo o rótulo original em campo separado. A divergência entre a denominação administrativa e a categoria analítica deve ficar registrada e justificada, para que outro avaliador possa reproduzir ou contestar a interpretação.

4.3 RESPONSABILIDADE FISCAL, FONTES VINCULADAS E CONTROLE

A Lei Complementar nº 101/2000 vincula responsabilidade na gestão fiscal a planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios (art. 1º, § 1º). Os arts. 8º e 9º tratam, respectivamente, de programação financeira e limitação de empenho nos pressupostos previstos em lei. Alterar dotação não implica, por si só, autorização para executar despesa sem verificar as disponibilidades financeiras, os limites fiscais e as condições de empenho.

Os arts. 48 e 48-A da LRF estabelecem instrumentos de transparência fiscal e divulgação da execução. O art. 8º, parágrafo único, preserva a finalidade dos recursos legalmente vinculados, mesmo em exercício diverso do ingresso. Esses dispositivos não instituem a matriz aqui proposta. Fornecem, contudo, parâmetros para examinar publicidade e destinação. A documentação deve permitir separar a existência de recurso da possibilidade jurídica de empregá-lo na finalidade escolhida.

A análise de impactos fiscais requer precisão. Os arts. 16 e 17 da LRF têm hipóteses próprias, relacionadas à criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa e às despesas obrigatórias de caráter continuado. Sua incidência deve ser examinada conforme o conteúdo da decisão, e não afirmada automaticamente para toda suplementação ou remanejamento. A motivação do ato precisa esclarecer se há despesa nova, recomposição de despesa existente, alteração de programação ou mera adequação de classificação.

No plano do controle, a competência do Legislativo para autorizar alterações não se confunde com a fiscalização da execução. Tribunais de Contas, controle interno, comissões legislativas e sociedade civil examinam aspectos parcialmente distintos e complementares. Um processo com identificação padronizada dos movimentos e de sua motivação permite que cada instituição formule perguntas próprias sem reconstruir a sequência exclusivamente a partir de documentos dispersos.

Há também uma dimensão temporal da disponibilidade. A memória de cálculo precisa indicar a posição utilizada, os créditos anteriormente abertos com o mesmo recurso e os compromissos considerados. Um demonstrativo correto na data de elaboração pode deixar de sustentar uma nova abertura se a disponibilidade já foi utilizada. A matriz propõe relacionar cada evento à versão do demonstrativo que o fundamentou, permitindo conferir a sequência sem substituir retroativamente a evidência original por uma posição posterior.

5 COMPARAÇÃO FUNCIONAL COM REFERENCIAIS INTERNACIONAIS

5.1 REGRAS DE AJUSTES DURANTE O EXERCÍCIO E PEFA

A dimensão PI-18.4 do PEFA examina as regras para ajustes orçamentários pelo Executivo durante o exercício e sua observância. O guia de avaliação esclarece que restrições podem incidir sobre a natureza e a extensão das realocações; impedir apenas a expansão da despesa total não esgota esse exame (PEFA, 2018, p. 114-115). O interesse para este artigo é distinguir a existência de autorização da possibilidade de verificar seus limites. Trata-se de parâmetro de avaliação da gestão financeira, sem aplicação jurídica automática aos municípios.

Sua pertinência reside em deslocar o exame de uma oposição binária, alteração permitida ou proibida, para a qualidade da disciplina institucional. Um conjunto de mudanças pode estar formalmente amparado em autorizações e, mesmo assim, exigir controles adicionais de comunicação e motivação se alterar significativamente prioridades deliberadas. Em sentido inverso, um ajuste volumoso não constitui necessariamente desvio quando decorre de emergência ou de variação comprovada da arrecadação e segue requisitos jurídicos adequados.

Assim, o paralelo com o PEFA sugere três questões: a regra aplicável é identificável antes da decisão? O alcance material da autorização é verificável? O procedimento adotado permite reconstituir, posteriormente, a observância de seus limites? Tais questões complementam a análise jurídico-formal sem modificar competências previstas na Constituição.

5.2 GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA, TRANSPARÊNCIA E DEBATE PÚBLICO

A OCDE (2015) relaciona governança orçamentária à clareza dos documentos, ao debate sobre escolhas e ao acompanhamento da execução. O FMI ([s. d.]) enfatiza abrangência, clareza, confiabilidade, tempestividade e relevância das informações fiscais. A comparação sugere examinar o percurso da decisão, desde a necessidade alegada até a dotação resultante. A orientação mais recente da OCDE (2025) também destaca a integração de informações financeiras e não financeiras e a consideração dos custos das exigências de divulgação.

A Open Budget Survey 2023 atribuiu ao Brasil 80 pontos em transparência, 17 em participação pública e 83 em fiscalização, em escala de zero a cem, para o orçamento do governo central (International Budget Partnership, 2024). As três dimensões são mensuradas por conjuntos diferentes de questões. A coexistência desses resultados ilustra que disponibilização documental, participação e fiscalização não são categorias intercambiáveis. O levantamento não mede a qualidade de cada alteração nem permite classificar o desempenho de municípios brasileiros.

A pesquisa de Muthomi (2026), em condados quenianos, evidencia problemas de divulgação de informações não financeiras em orçamentos por programas. A comparação é útil porque resultados de políticas públicas não se esgotam nos valores autorizados. Se recursos são retirados de investimentos em atenção básica, educação infantil ou manutenção de infraestrutura, a alteração pode afetar entregas programadas mesmo quando o balanço financeiro permanece formalmente equilibrado. A relação entre o valor movimentado e o serviço alterado deve, portanto, integrar a justificativa.

5.3 LIMITAÇÕES DA COMPARAÇÃO INTERNACIONAL

O regime constitucional brasileiro contempla institutos que não se reproduzem identicamente em outros países. Expressões como virement, reallocation, supplementary appropriation e in-year adjustment variam conforme competências, classificações e procedimentos. A comparação é funcional: pergunta-se como cada referência trata autorização, mudança de programação e prestação de contas. Não se pressupõe correspondência direta entre uma expressão estrangeira e uma categoria jurídica brasileira.

O trabalho tampouco assume relação causal direta entre transparência e qualidade do gasto. A revisão de de Renzio e Wehner (2017) e os estudos empíricos considerados recomendam atenção aos mecanismos concretos, às limitações das medidas agregadas e aos contextos político-administrativos. A proposta apresentada a seguir procura ser falsificável em pesquisa futura: pode-se testar se a adoção de registros padronizados reduz tempo de conferência, divergências de classificação e dificuldades de reconstrução das alterações, em vez de presumir esses efeitos.

Essa comparação também delimita o produto do estudo. A matriz não atribui notas PEFA, não reproduz a metodologia da Open Budget Survey e não certifica aderência integral às recomendações da OCDE. Ela utiliza problemas comuns a esses referenciais para organizar a análise de eventos. A distinção preserva o alcance das fontes e permite que a proposta seja posteriormente testada sem ser confundida com instrumentos internacionais já existentes.

6 MATRIZ DE RASTREABILIDADE E CONTROLE DAS ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

6.1 FORMULAÇÃO E CRITÉRIOS

A Matriz de Rastreabilidade e Controle das Alterações Orçamentárias (MRCAO) organiza evidências por evento, vinculando documentos jurídicos, registros contábeis e justificativas setoriais. Pode apoiar o exame prévio, o acompanhamento e a fiscalização posterior. Não substitui competências decisórias nem transforma todos os seus campos em exigências legais universais. Seu resultado é um

perfil de verificabilidade que deve ser interpretado em conjunto com a análise jurídica e com o contexto da decisão.

O primeiro eixo examina o fundamento jurídico e a competência: espécie de alteração, norma autorizadora, limites quantitativos e materiais, autoridade competente, instrumento e data. O segundo avalia o lastro fiscal: origem e cálculo da disponibilidade, fonte/destinação de recursos, eventual vinculação, estimativa de receita, condições fiscais e compatibilidade com a execução financeira. O terceiro reconstrói a mudança programática: identificação das dotações de origem e destino, órgão, função, programa, ação, natureza e classificação relevante, valor inicial, alteração e posição atualizada.

O quarto eixo aborda a justificativa distributiva: problema que motivou a decisão, alternativas consideradas, serviços ou metas potencialmente reduzidos e resultados esperados do reforço. O quinto exige publicidade verificável: link ou referência dos atos, demonstração das movimentações, atualização em sistema, divulgação em tempo hábil e possibilidade de comparação entre autorização inicial, atualizada e execução efetiva.

Quadro 2. Dimensões da MRCAO e evidências de controle

Dimensão	Questão de controle	Evidências documentais sugeridas
1. Legalidade e competência	Qual instituto foi utilizado e qual autorização cobre o alcance do ato?	Dispositivo legal, ato autorizador, decreto/lei, fundamento, limites, data e responsável.
2. Lastro e restrições fiscais	O recurso indicado está disponível e pode financiar esta finalidade?	Memória de cálculo, fonte/destinação, demonstrativo de receita ou superávit, anulações e restrições.
3. Rastreabilidade programática	Quais dotações e prioridades foram modificadas, em que valores?	Identificadores de origem/destino, dotação inicial, alterações acumuladas, posição atualizada e histórico.
4. Efeitos distributivos	Que ação ganha recursos e que entrega pode perder capacidade?	Nota técnica de motivação, metas e indicadores afetados, alternativas, manifestação do gestor setorial.
5. Publicidade e controle	Um terceiro consegue reconstruir o evento e conferir seu resultado?	Publicação dos atos e anexos, dados abertos, conciliação com sistema contábil, registros de fiscalização.

Fonte: elaboração própria, com base no regime brasileiro e nos referenciais de governança examinados.

As evidências do Quadro 2 constituem conteúdo proposto para o desenho da matriz e não correspondem a um rol legal universal de documentos obrigatórios. O órgão poderá adequar formatos e profundidade à complexidade do caso e às exigências de seu sistema de controle.

6.2 PROCEDIMENTO DE RECONSTRUÇÃO E ANÁLISE

A matriz exige identificação estável do ente, exercício, evento, ato e documento de autorização. O vínculo entre autorização e abertura deve permitir verificar a sequência das decisões. Cada movimento conserva a dotação, a fonte ou destinação, o sinal de acréscimo ou redução, o valor e a data. Quando vários movimentos pertencem ao mesmo evento, compartilham sua identificação; a consolidação preserva os registros individuais para possibilitar auditoria.

A primeira operação consiste em identificar o objeto efetivo da decisão. Se há autorização de despesa inexistente ou insuficiente, examinam-se os arts. 40 a 46 da Lei nº 4.320/1964, inclusive a espécie de crédito e os recursos de cobertura, quando exigíveis. Se há movimentação entre categorias de programação ou órgãos, avalia-se também a incidência do art. 167, VI, e eventual exceção constitucional específica. Não se assume que o sistema informatizado, ao chamar o procedimento de "suplementação", tenha definido toda sua natureza jurídica.

A segunda operação verifica autorização, competência e cronologia. A regra constitucional de autorização prévia, quando aplicável, deve ser confrontada com o texto da lei, os limites pertinentes e a data do ato. A lei orçamentária pode conter autorização para créditos suplementares conforme o art. 165, § 8º; o alcance dessa autorização deve ser interpretado juridicamente, não por analogia automática a operações distintas. No caso de urgência, verifica-se se estão demonstrados os pressupostos do regime extraordinário, sem utilizar a urgência como justificativa meramente retórica.

A terceira operação apura a fonte e as restrições sobre o gasto. É essencial distinguir excesso de arrecadação de mera projeção não fundamentada, superávit financeiro apurado do saldo bancário isolado e anulação formal de disponibilidade já comprometida. Registros de recursos vinculados exigem compatibilidade entre origem e destino e análise das regras setoriais. A abertura da dotação não dispensa a programação financeira nem as verificações fiscais exigidas para a despesa que será executada.

A quarta operação relaciona as dotações. Para cada alteração devem ser preservados código da ação, órgão, programa, fonte/destinação, categoria econômica e, quando pertinente, elemento de despesa, valores e datas. Registros múltiplos de uma mesma decisão devem compartilhar identificador comum. A quinta operação justifica mudanças relevantes para a prestação do serviço, identificando a meta que deixa de receber recursos e aquela que passa a recebê-los. A sexta operação verifica publicação, conciliação com a execução e possibilidades de fiscalização posterior.

6.3 INDICADORES DESCRITIVOS E PROBLEMAS DE MENSURAÇÃO

Os indicadores propostos medem aspectos diferentes e não devem ser somados em uma nota de qualidade. A intensidade de abertura corresponde ao total de créditos adicionais abertos em relação à dotação inicial do mesmo perímetro. A expansão líquida corresponde à diferença entre a dotação atualizada e a inicial, consideradas as alterações pertinentes. A realocação interna corresponde às reduções que financiam acréscimos dentro do perímetro, contadas uma única vez. São grandezas que podem divergir mesmo em um conjunto pequeno de eventos.

A intensidade de suplementação é uma desagregação da primeira medida e considera apenas créditos suplementares. Créditos especiais, extraordinários e reaberturas devem aparecer separadamente. No cálculo de expansão líquida, a reabertura é identificada em categoria própria: integra a autorização disponível no exercício, mas não constitui receita nova. A comparação precisa explicitar se o perímetro abrange o ente consolidado, determinado órgão ou programa, porque um movimento interno ao município pode representar expansão para uma secretaria.

A realocação interna não deve resultar da soma dos valores de origem e de destino. Quando a vinculação é demonstrada, conta-se uma das pontas. Nos eventos com cobertura mista, registra-se apenas a parcela efetivamente financiada por redução de dotações. A repetição de deslocamentos entre as mesmas ações permanece visível como movimento bruto; uma medida líquida adicional informa a posição final. Esses procedimentos permitem diferenciar retrabalho, expansão e recomposição, sem atribuir automaticamente valor positivo ou negativo a cada ocorrência.

A comparação entre exercícios requer manter o conceito do denominador. Utilizar dotação inicial em um município e dotação atualizada em outro altera o significado da razão. Uma dotação inicial nula impede calcular a variação percentual da ação criada; nesse caso, apresenta-se o valor absoluto e a participação no orçamento do ente. Para séries monetárias reais, a pesquisa futura deverá informar o deflator e a data-base. Mudanças de códigos ou de estrutura administrativa exigem correspondência entre classificações, evitando tratar renomeação como criação de política.

Como medida informacional, propõe-se a proporção de eventos reconstruíveis: número de eventos cujos documentos permitem identificar autorização, movimentos, cobertura aplicável, motivação e publicação, dividido pelo total examinado. A regra de elegibilidade deve preceder a coleta. A proporção por quantidade e a proporção ponderada por valor devem ser divulgadas separadamente, pois eventos pequenos e numerosos podem produzir resultado diferente de poucos eventos materialmente relevantes. Ambas medem reconstrução documental, sem certificar regularidade.

O intervalo de divulgação corresponde aos dias entre a data do ato e a primeira disponibilização pública verificável dos documentos necessários. A presença de uma data no arquivo não prova sua

divulgação naquele momento. Quando o histórico de publicação não estiver disponível, registra-se a impossibilidade de medir o intervalo. Não se atribui valor zero ao dado ausente. Da mesma forma, um documento encontrado apenas por solicitação deve ser distinguido daquele acessível publicamente no momento da decisão.

6.4 DEMONSTRAÇÃO NUMÉRICA COM DADOS HIPOTÉTICOS

Considere-se, exclusivamente para demonstração, um orçamento municipal inicial de R$ 100 milhões. A ação A, de equipamentos, dispõe de R$ 2 milhões; a ação B, de manutenção, de R$ 3 milhões; as demais ações somam R$ 95 milhões. Suponham-se três eventos: E1 reduz A em R$ 600 mil e reforça B no mesmo valor; E2 reduz B em R$ 200 mil e recompõe A; E3 abre R$ 500 mil para uma ação C, antes sem dotação, com cobertura por excesso de arrecadação. Os números não representam município ou processo real.

Tabela 1. Movimentos hipotéticos em milhares de reais

Posição ou evento	A	B	C	Demais	Total
Dotação inicial	2.000	3.000	0	95.000	100.000
E1	−600	+600	0	0	0
E2	+200	−200	0	0	0
E3	0	0	+500	0	+500
Dotação atualizada	1.600	3.400	500	95.000	100.500

Valores hipotéticos; sinais representam alterações de dotações.
Fonte: elaboração própria.

Os acréscimos totalizam R$ 1,3 milhão e as reduções, R$ 800 mil. Somar os valores absolutos de ambas as pontas produz R$ 2,1 milhões de movimentos contábeis, sem representar esse montante como gasto novo. A expansão líquida é de R$ 500 mil, equivalente a 0,5% do orçamento inicial. A realocação interna bruta soma R$ 800 mil, contada uma vez por evento. A posição final de A registra redução líquida de R$ 400 mil; B recebe esse mesmo acréscimo líquido. A trajetória intermediária não desaparece por haver reversão parcial.

A classificação jurídica de E1 e E2 depende do exame dos órgãos, programas, categorias e autorizações envolvidos. O quadro não resolve essa questão pelo simples equilíbrio entre redução e acréscimo. E3 pressupõe verificar a autorização e a existência de recursos utilizáveis para a nova dotação. Se os acréscimos de E1 e E2 forem juridicamente classificados como suplementares, sua intensidade conjunta será 0,8% do orçamento inicial; essa hipótese classificatória precisa ser comprovada antes de integrar uma base empírica.

O exemplo revela ainda uma diferença distributiva. O valor final de A não informa se a redução levou ao cancelamento de equipamentos, ao adiamento de uma compra ou à preservação da mesma quantidade mediante economia de preços. Para distinguir essas situações, são necessárias informações setoriais. Tampouco o reforço de B prova aumento do atendimento: pode apenas cobrir elevação de custos. A matriz exige explicitar a relação esperada entre recurso e entrega, sem converter a expectativa em resultado observado.

6.5 CODIFICAÇÃO E TRATAMENTO DE LACUNAS

Para testar o instrumento, cada evidência pode receber uma das seguintes classificações: demonstrada, parcial, ausente, inacessível ou não aplicável. Demonstrada significa que o documento permite conferir o conteúdo exigido para aquela pergunta; parcial indica insuficiência identificável; ausente significa que a evidência não foi localizada no conjunto delimitado; inacessível registra sua referência sem acesso ao conteúdo. Não aplicável exige justificativa expressa. A classificação descreve a evidência disponível ao pesquisador e não presume inexistência administrativa do documento.

O conteúdo deve prevalecer sobre o preenchimento formal. Informar o número de uma lei sem permitir verificar sua abrangência não demonstra a autorização. Identificar uma fonte sem memória de apuração não demonstra disponibilidade. Repetir que haverá melhoria do serviço não demonstra a meta alterada. Cada decisão de codificação precisa ser acompanhada da localização documental e de uma justificativa curta, permitindo revisão por outro avaliador.

A dimensão jurídica opera como requisito independente. Um bom resultado nas dimensões informacionais não compensa a identificação de vício legal, assim como documentação insuficiente não autoriza concluir automaticamente pela ilegalidade. Por essa razão, não se propõe média ponderada única. O resultado deve separar questões jurídicas pendentes, lacunas de evidência e limitações de avaliação programática, preservando a possibilidade de conclusões diferentes para cada dimensão.

7 DISCUSSÃO E PROPOSIÇÕES DE PESQUISA

7.1 CONTROLE DE PRIORIDADES E EFEITOS SOBRE SERVIÇOS PÚBLICOS

O principal efeito social potencial das alterações é a redistribuição de capacidade de financiamento entre políticas e grupos beneficiários. Dotação autorizada não equivale a serviço efetivamente prestado, mas a mudança na programação pode antecipar, adiar ou inviabilizar entregas. Na perspectiva da transparência fiscal, registrar apenas o valor deslocado não explica o efeito para usuários de escolas, unidades de saúde, assistência social, saneamento ou infraestrutura. Uma

justificativa substantiva deve identificar os vínculos plausíveis entre recursos e metas, explicitando incertezas.

Essa abordagem difere de exigir que toda alteração seja acompanhada de avaliação de impacto completa. O grau de detalhamento pode ser proporcional ao risco, ao porte da operação e ao potencial de interromper serviços. O registro mínimo de metas afetadas, contudo, oferece ao Legislativo e ao controle social evidências mais úteis do que a repetição de justificativas padronizadas como "adequação das dotações à necessidade administrativa". A prática proposta deve ser testada em administrações de distintos portes antes de sua adoção ampla.

7.2 DISTRIBUIÇÃO DO PODER ORÇAMENTÁRIO E FISCALIZAÇÃO LEGISLATIVA

O orçamento aprovado pelo Legislativo pode sofrer mudanças expressivas ao longo do exercício sem que o debate legislativo e público acompanhe a mesma intensidade. A questão central não é impedir ajustes, mas verificar a correspondência entre a amplitude da alteração, a autorização concedida e o conhecimento disponível aos agentes de fiscalização. Ao comparar autorização inicial, programação atualizada e execução, a MRCAO permitiria examinar se escolhas materiais continuam explicáveis mesmo quando formalmente amparadas.

O desenho da fiscalização precisa considerar os incentivos dos envolvidos sem imputar intenções a partir do calendário eleitoral. A relação entre características políticas e alterações, examinada por Assunção e Caldas (2024), justifica formular perguntas, não antecipar juízos individuais. Autorizações pouco delimitadas podem dificultar o exame da amplitude da delegação, enquanto procedimentos excessivamente lentos podem prejudicar respostas necessárias. A questão investigável é como o conteúdo da autorização e a informação disponível afetam o trabalho dos fóruns de controle.

A pesquisa de Viana e Peci (2026) mostra que a governança do orçamento envolve transformações institucionais na relação entre Executivo e Legislativo. A MRCAO concentra-se em um ponto específico dessa relação: os mecanismos usados para alterar a programação durante a execução. Sua aplicação em processos legislativos pode subsidiar pedidos de informação, fiscalização temática e avaliação de efeitos de alterações sobre programas prioritários, sem deslocar competências constitucionais dos Poderes.

7.3 PROPOSIÇÕES E CONTRIBUIÇÃO TEÓRICA

A primeira proposição é que a conexão documental entre autorização, origem, destino e finalidade tende a reduzir o custo de reconstrução de uma alteração, mantida comparável sua

complexidade. O mecanismo esperado é a redução das buscas e das inferências necessárias para associar registros. A proposição será enfraquecida se, em avaliação controlada, a matriz não reduzir tempo, erros de vínculo ou divergências de interpretação. Seu resultado não depende de o fiscalizador concordar com a decisão examinada.

A segunda proposição estabelece que o efeito da rastreabilidade sobre o escrutínio depende da capacidade de resposta do fórum de controle. Comissões com acesso tempestivo, apoio técnico e procedimentos de questionamento tendem a usar de modo diferente a mesma informação. O teste deve observar pedidos de esclarecimento, respostas fundamentadas e providências efetivas, distinguindo atividade formal de exame do conteúdo. A existência de mais reuniões, isoladamente, não demonstra melhor fiscalização.

A terceira proposição é que a ausência de aumento da despesa total não reduz necessariamente a relevância distributiva de uma alteração. Movimentos fiscalmente neutros podem concentrar recursos, adiar investimentos ou alterar o público beneficiado. A evidência pertinente compara as prioridades e as entregas afetadas, sem utilizar apenas o saldo final do orçamento. Essa proposição reposiciona a unidade de análise: o efeito relevante pode ocorrer no programa, na ação ou no território, mesmo quando o agregado do ente permanece estável.

A quarta proposição é que exigências proporcionais à complexidade e à materialidade podem produzir maior utilidade informacional que documentação uniforme e extensa. O mecanismo esperado combina redução de registros redundantes com concentração de análise nos eventos mais sensíveis. A hipótese admite resultado contrário: simplificações podem suprimir elementos necessários ou incentivar fracionamento. Sua avaliação exige medir custo de preparação e uso da informação, além de acompanhar decisões acumuladas sobre a mesma política.

Essas proposições estabelecem o alcance da contribuição. A literatura de rebudgeting ajuda a explicar por que o orçamento muda; o presente modelo organiza o que precisa ser conhecido para que a mudança seja examinada. A distinção entre observabilidade, questionamento e resposta preserva a contribuição da literatura de accountability e impede prometer consequências que o desenho documental não pode assegurar. O valor teórico da proposta dependerá de sua capacidade de produzir explicações e comparações melhores que as medidas agregadas já disponíveis.

7.4 ESTRATÉGIA DE VALIDAÇÃO EMPÍRICA

Uma primeira etapa de validação deverá submeter as dimensões e regras a especialistas em direito financeiro, contabilidade pública e fiscalização legislativa, incluindo profissionais de municípios com equipes reduzidas. O exame de conteúdo verificará se cada campo corresponde a

pergunta necessária, se há redundância e se as evidências podem ser obtidas nas rotinas existentes. As divergências deverão ser documentadas; concordância entre especialistas não equivale a comprovação do efeito institucional da matriz.

A etapa seguinte poderá aplicar dupla codificação independente a eventos de municípios com diferentes portes, dependência de transferências e sistemas de informação. O protocolo deve fixar período, critérios de seleção e tratamento de atos retificadores antes da coleta. Uma parcela da amostra será reservada para testar as regras após o piloto. A avaliação deverá apresentar concordância bruta e medidas apropriadas às categorias, acompanhadas das fontes de desacordo; resultados de baixa confiabilidade indicarão necessidade de revisar conceitos e instruções.

Para avaliar utilidade, pode-se comparar o desempenho de analistas que examinem conjuntos equivalentes com e sem os vínculos organizados pela matriz. Tempo de reconstrução, identificação correta de fontes e reconhecimento de lacunas são desfechos próximos ao mecanismo proposto. A distribuição aleatória dos conjuntos, quando viável, e o controle da experiência dos avaliadores reduzem confundimento. A eventual redução de tempo não demonstra, por si, melhoria dos resultados fiscais ou dos serviços.

A avaliação de efeitos na fiscalização exige outro desenho. A adoção voluntária pode ser mais frequente em entes que já possuem melhor capacidade, produzindo viés de seleção. Comparações longitudinais precisam examinar tendências anteriores, reformas simultâneas e mudanças de equipe. Entrevistas e observação dos processos poderão explicar por que a informação foi utilizada ou ignorada. Essa agenda é proposta para pesquisa futura e não descreve procedimentos empíricos realizados neste artigo.

7.5 LIMITAÇÕES E RISCOS DE IMPLEMENTAÇÃO

A primeira limitação decorre do desenho teórico-documental: a coerência dos argumentos não demonstra desempenho em situações reais. A segunda decorre da seleção dirigida da literatura, que não permite afirmar exaustividade ou estimar a frequência dos resultados encontrados. A terceira é jurídico-institucional: legislação local, estrutura das dotações e entendimentos dos órgãos competentes podem alterar o enquadramento de cada evento. O modelo organiza a investigação, mas não resolve antecipadamente controvérsias interpretativas.

A disponibilidade de documentos impõe outra restrição. Eventos pouco transparentes podem ser justamente os mais difíceis de incluir em uma amostra, produzindo seleção dos casos observáveis. O pesquisador deve relatar exclusões e inacessibilidade, sem convertê-las em regularidade presumida. A implementação também pode gerar custo e preenchimento ritual. Integração com registros

existentes, treinamento e análise por risco são alternativas a testar, preservando o núcleo necessário à reconstrução de cada decisão.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo examinou como organizar a evidência jurídica e informacional das alterações orçamentárias para possibilitar o controle de escolhas distributivas. A resposta proposta combina a distinção entre instrumentos jurídicos com uma unidade comum de evento, na qual se relacionam autorização, movimentos, cobertura, motivação e efeitos esperados. Créditos adicionais e realocações não se tornam equivalentes por produzirem mudanças em dotações; seu enquadramento deve conservar a especificidade normativa.

A MRCAO permite separar três avaliações: a conformidade da decisão, a possibilidade de reconstruí-la e sua repercussão sobre a programação. O exemplo hipotético mostra que movimentação bruta, expansão líquida e redistribuição interna podem assumir valores distintos. Consequentemente, o percentual agregado de créditos é insuficiente para inferir irregularidade, eficiência ou manutenção de prioridades. A documentação dos efeitos esperados acrescenta uma pergunta substantiva, sem confundir previsão de entrega com resultado demonstrado.

A contribuição permanece conceitual. Sua aplicação científica depende de validar o conteúdo, a confiabilidade da codificação e a utilidade para quem fiscaliza. As proposições delimitam mecanismos e condições que podem ser confrontados com dados: redução do custo de reconstrução, capacidade institucional de resposta, relevância distributiva de mudanças sem expansão global e proporcionalidade das exigências. O avanço pretendido é tornar examinável a decisão que modifica o orçamento, preservando a separação entre evidência, interpretação e julgamento.

REFERÊNCIAS

ALT, James E.; LASSEN, David Dreyer. Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. European Economic Review, v. 50, n. 6, p. 1403-1439, 2006. DOI: https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2005.04.001.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: Siamese twins? Public Administration Review, v. 72, n. 6, p. 875-884, 2012. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x.

ASSUNÇÃO, Leonardo Batista; CALDAS, Olavo Venturim. Atributos do prefeito e fatores orçamentários no uso de créditos adicionais em municípios do Brasil. Revista de Políticas Públicas, v. 28, n. 1, p. 318-338, 2024. DOI: https://doi.org/10.18764/2178-2865.v28n1.2024.18.

BARROS, André Henrique Sousa; MATIAS-PEREIRA, José. Previsão orçamentária municipal em Goiás: uma análise da acurácia e seus determinantes. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 28, ed. esp., p. 177-207, 2025. DOI: https://doi.org/10.51341/cgg.v28iesp.3351.

BOVENS, Mark. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. European Law Journal, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, 1988. Texto atualizado. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-normaatualizada-pl.html. Acesso em: 11 nov. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-normaatualizada-pl.html. Acesso em: 11 nov. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-normaatualizada-pl.pdf. Acesso em: 11 nov. 2026.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: MCASP. 11. ed. Brasília, DF: STN, 2024. Vigência a partir de 2025. Disponível em: https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp-1. Acesso em: 11 nov. 2026.

COUTO, Lucas Carrilho do; BARBOSA NETO, João Estevão; RESENDE, Leandro Lima. Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária. Revista Mineira de Contabilidade, v. 19, n. 1, p. 42-54, 2018. DOI: https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2018v19n1t04.

CUADRADO-BALLESTEROS, Beatriz; BISOGNO, Marco. Budget transparency and financial sustainability. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, v. 34, n. 6, p. 210-234, 2022. DOI: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2022-0025.

DE RENZIO, Paolo; WEHNER, Joachim. The impacts of fiscal openness. The World Bank Research Observer, v. 32, n. 2, p. 185-210, 2017. DOI: https://doi.org/10.1093/wbro/lkx004.

EMRICH, Colin. Do institutions matter? The impact of budget expertise on state fiscal responsibility. Journal of Public Administration Research and Theory, v. 33, n. 4, p. 606-615, 2023. DOI: https://doi.org/10.1093/jopart/muac044.

FOX, Jonathan. The uncertain relationship between transparency and accountability. Development in Practice, v. 17, n. 4-5, p. 663-671, 2007. DOI: https://doi.org/10.1080/09614520701469955.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). Fiscal transparency. Washington, DC: IMF, [s. d.]. Disponível em: https://www.imf.org/en/topics/fiscal-policies/fiscal-transparency. Acesso em: 11 nov. 2026.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Open Budget Survey 2023: Brazil. Washington, DC: IBP, 2024. Disponível em: https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results/2023/brazil. Acesso em: 11 nov. 2026.

JAAKKOLA, Elina. Designing conceptual articles: four approaches. AMS Review, v. 10, p. 18-26, 2020. DOI: https://doi.org/10.1007/s13162-020-00161-0.

MUTHOMI, Frankline. Assessing budget transparency through comprehensive information disclosure: the case of program-based budgeting practices in Kenya county governments. Public Administration and Development, v. 46, n. 4, p. 586-601, 2026. DOI: https://doi.org/10.1002/pad.70068.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Quality budget institutions: developments in OECD countries. Paris: OECD Publishing, 2025. Cap. 9. DOI: https://doi.org/10.1787/8e811202-en.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Recommendation of the Council on Budgetary Governance. Paris: OECD, 2015. OECD/LEGAL/0410. Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/319/body-text.en.html. Acesso em: 11 nov. 2026.

PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY (PEFA). PEFA handbook. Volume II: PEFA assessment fieldguide. 2. ed. Washington, DC: PEFA Secretariat, 2018. Dimensão PI-18.4, p. 114-115. Disponível em: https://www.pefa.org/sites/pefa/files/200225%20PEFA%20Handbook%20Vol%20II_v2.pdf. Acesso em: 11 nov. 2026.

TOLEDO JÚNIOR, Flavio C. de. Permuta entre dotações de mesma categoria não é transposição, remanejamento, nem transferência de recursos orçamentários. Revista Controle: Doutrina e Artigos, v. 11, n. 1, 2013. DOI: https://doi.org/10.32586/rcda.v11i1.257.

VIANA, Luna; PECI, Alketa. Emendas parlamentares obrigatórias: mudança e desafios institucionais. Revista de Administração Pública, v. 60, 2026. DOI: https://doi.org/10.1590/0034-76122025036.