

## **IMPACTO DO DECRETO Nº 9.428/2018 NA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS**

Samuel Cavalcante Mota - Universidade Federal do Ceará

Denise Maria Moreira Chagas Correa - Universidade Federal do Ceará

Marcus Vinícius Veras Machado - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da UFC

Antonio Erivando Xavier Junior - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA)

### **Resumo**

O cenário de escassez orçamentária exige dos gestores públicos, uma atuação com foco na eficiência, inclusive na gestão dos restos a pagar, sobretudo em relação aos restos a pagar não processados (RPNP). Neste contexto, uma relevante iniciativa para conter o estoque de RPNP, foi o Decreto nº 9.428/2018, que limitou a três anos o prazo para execução de RPNP. Neste contexto, este estudo teve como objetivo analisar os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP, no âmbito das universidades federais. Para tanto, utilizaram-se indicadores de gestão de RPNP e estatística descritiva para identificar o impacto do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP das universidades federais, bem como as universidades mais impactadas. Os resultados apontam que: o Decreto nº 9.428/2018 não impactou de forma relevante a liquidação de RPNP nas universidades federais; e o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 pode ter sido causado pela limitação do desempenho das universidades federais na liquidação dos RPNP de despesas de capital, e não pela falta de prazo para execução, e ainda; que a pandemia de COVID-19 pode ter aumentado o volume de inscrição de empenhos de outras despesas correntes em RPNP.

**Palavras-chave:** Eficiência. Restos a Pagar. Universidades Federais.

### **Abstract**

The scenario of budget scarcity requires public managers to act with a focus on efficiency, including the management of the unpaid bills, especially in relation to the unprocessed unpaid bills (UUB). In this context, a relevant initiative to contain the stock of UUB was Decree No. 9,428/2018, which limited to three years the deadline for the execution of UUB. In this context, this study aimed to analyze the impacts of Decree No. 9,428/2018 on the management of UUB, within the scope of federal universities. To this end, indicators of UUB management and descriptive statistics were used to identify the impact of Decree No. 9,428/2018 on the management of UUB of federal universities, as well as the most impacted universities. The results indicate that: Decree No. 9,428/2018 did not significantly impact the settlement of UUB in federal universities; and the significant cancellation of UUB in 2019 may have been caused by the limitation of the performance of federal universities in the settlement of UUB capital expenditures, and not by the lack of a deadline for implementation, and also; whereas the COVID-19 pandemic may have increased the number of commitments for other current expenditure in UUB.

**Keywords:** Efficiency. Unpaid bills. Federal Universities

# **O IMPACTO DO DECRETO Nº 9.428/2018 NA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS**

## **RESUMO**

O cenário de escassez orçamentária exige dos gestores públicos, uma atuação com foco na eficiência, inclusive na gestão dos restos a pagar, sobretudo em relação aos restos a pagar não processados (RPNP). Neste contexto, uma relevante iniciativa para conter o estoque de RPNP, foi o Decreto nº 9.428/2018, que limitou a três anos o prazo para execução de RPNP. Neste contexto, este estudo teve como objetivo analisar os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP, no âmbito das universidades federais. Para tanto, utilizaram-se indicadores de gestão de RPNP e estatística descritiva para identificar o impacto do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP das universidades federais, bem como as universidades mais impactadas. Os resultados apontam que: o Decreto nº 9.428/2018 não impactou de forma relevante a liquidação de RPNP nas universidades federais; e o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 pode ter sido causado pela limitação do desempenho das universidades federais na liquidação dos RPNP de despesas de capital, e não pela falta de prazo para execução, e ainda; que a pandemia de COVID-19 pode ter aumentado o volume de inscrição de empenhos de outras despesas correntes em RPNP.

**Palavras-chave:** Eficiência. Restos a Pagar. Universidades Federais.

## **1. INTRODUÇÃO**

A discussão sobre a situação fiscal do governo federal e a fragilidade das contas públicas tem espaço nos meios de comunicação e no ambiente acadêmico. O endividamento do governo federal e o crescimento das despesas obrigatórias motivaram a aprovação do teto de gastos públicos, implementado pela Emenda Constitucional nº 95/2016. Ao limitar a correção das despesas primárias ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor (IPCA), a mencionada medida reduz os gastos em diversas funções de governo, situação agravada pelo crescimento das despesas obrigatórias acima da limitação imposta (OLIVEIRA; CORRÊA, 2021; VAIRÃO JÚNIOR; ALVES, 2017).

O gestor público lida diariamente com a escassez de recursos frente às exigências, que são sempre progressivas por parte da sociedade. Este cenário exige dos tomadores de decisão a busca pela melhor combinação de recursos (SANTOS; ROVER, 2019).

No âmbito do governo federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem atuado no sentido de apontar a gravidade da situação dos restos a pagar (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2016, 2017, 2019). Com base em análise que contemplou o período de 2001 a 2014, o TCU alertou que o crescimento da inscrição de restos a pagar no período analisado, em especial nos últimos cinco anos do referido período, fugiu de qualquer padrão aceitável. Diante do exposto, o TCU determinou que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) apresentassem plano conjunto com o objetivo de conter, nos próximos exercícios o estoque de restos a pagar (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2016).

Um dos desdobramentos da recomendação do TCU foi a edição do Decreto nº 9.428 de 28 de junho de 2018, que passou a restringir as dotações orçamentárias que constituíam a exceção à regra de bloqueio de empenhos inscritos em restos a pagar. Antes da edição do Decreto nº 9.428/2018 os restos a pagar do Ministério da Educação (MEC) não estavam sujeitos ao bloqueio, pois gozavam de prazo indeterminado para execução.

Com a edição do mencionado Decreto, as exceções à regra que determina o bloqueio dos empenhos em 30 de junho do ano subsequente a sua inscrição, passaram a ser somente as despesas do Ministério da Saúde e de emendas individuais impositivas (BRASIL, 2018).

Com a instituição do bloqueio após um ano e meio, exigiu-se dos órgãos vinculados ao MEC maior eficiência na gestão dos restos a pagar, uma vez que não se dispunha mais de prazo indeterminado para a execução dos restos a pagar.

Mesmo após uma redução de R\$ 27,2 bilhões, que teve como principal causa a entrada em operação do Decreto nº 9.428/2018, no final do exercício de 2019 o saldo de restos a pagar não processados do governo federal somava 108 bilhões de reais, sendo pouco mais da metade desse valor referente a investimentos (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2020a).

Um dos ministérios que sofreu maior impacto com a alteração da regra de validade dos restos a pagar foi o Ministério da Educação (MEC), uma vez que, antes do advento do Decreto nº 9.428/2018, as despesas com educação também constavam das exceções à regra de bloqueio prevista no Decreto nº 93.872/86. Logo, a vigência dos restos a pagar custeados com recursos da educação não se limitava ao período estipulado na regra geral e não tinham, portanto, um prazo limite para sua execução (BRASIL, 1986).

Cavalcanti (2019) identificou que o comportamento do pagamento de restos a pagar de empenhos de capital é consideravelmente diferente dos de outras despesas correntes, uma vez que, os restos a pagar referentes a despesas de capital exigem um tempo maior para serem executados. Portanto, existem indícios de que possa haver diferenças entre a execução de restos a pagar a depender do tipo de dotação orçamentária.

Diante da limitação da vigência dos restos a pagar de despesas custeadas com recursos da educação imposta pelo Decreto nº 9.428/2018, e a relevância dos restos a pagar na execução orçamentária do Governo Federal, compreendendo também as universidades federais. Como visto, por sua relevância em relação ao orçamento, os restos a pagar constituem um orçamento paralelo, conforme observado por Medeiros, Duarte e Lima. (2014). Assim, torna-se relevante a adoção de medidas para otimizar a execução dos empenhos inscritos em restos a pagar, evitando o bloqueio e o cancelamento deles.

Neste contexto, este estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais?

Considerando o problema de pesquisa, o período sob análise compreenderá o triênio de 2018 a 2020. Justifica-se o corte temporal uma vez que o ano de 2018 correspondeu ao último ano antes do início da vigência do Decreto nº 9.428/2018, e 2019 e 2020 foram os dois primeiros anos que os restos a pagar custeados com recursos da educação passaram a se sujeitar ao cancelamento pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por força da aplicação do referido normativo, sendo 2020 o exercício mais encerrado mais recente.

Sob o ponto de vista acadêmico, o estudo se justifica por contribuir com os outros estudos realizados na temática de restos a pagar, citando-se como exemplo os estudos Nonaka (2019), Cavalcanti (2019) e Vasconcelos (2018). Assim, é esta a lacuna do conhecimento acadêmico que este estudo se propõe a preencher, uma vez que irá analisar os dados da execução de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais dos exercícios de 2018 a 2020.

Sob a perspectiva social, este estudo se justifica pelo fato de os resultados do mesmo poderem contribuir com o aprimoramento da gestão de restos a pagar no âmbito das universidades públicas federais.

A partir do problema de pesquisa, este estudo tem como objetivo analisar os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de restos a pagar não processados, no âmbito das universidades federais, de forma segregada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes.

Para alcançar o objetivo deste trabalho, o estudo descritivo e documental, com abordagem quantitativa, utilizou indicadores calculados a partir dos dados da execução orçamentária e de restos a pagar das universidades federais.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico contendo os principais temas que constituem a base teórica para do objeto desta pesquisa, fornecendo subsídios para a coleta de dados, identificação das variáveis da pesquisa e interpretação dos resultados à luz das pesquisas anteriores com a mesma temática.

### **2.1 Despesa pública, restos a pagar e Decreto nº 9.428/2018**

Segundo Kohama (2016), a despesa pública é composta pelos gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais, destinados à efetivação dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou também à restituição ou pagamento de valores recebidos à título de cauções, depósitos ou consignações.

De acordo com o MCASP (2019), da mesma maneira que os ingressos, os dispêndios também podem ser classificados em dois tipos: orçamentários e extraorçamentários. Os restos a pagar, tema central do presente estudo, são classificados como despesas extraorçamentárias no exercício em que são feitos os seus dispêndios. Isto ocorre porque, na condição de restos a pagar, já foram classificados como despesa orçamentária no exercício em que houve a primeira fase da execução da despesa (empenho).

As despesas empenhadas e pendentes de pagamento são os restos a pagar e estão conceituados no art. 36 da Lei nº 4.320/64, consoante o qual se tem “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964). Os restos a pagar processados são referentes às despesas empenhadas e liquidadas, mas pendentes de pagamento. Por sua vez, os restos a pagar não processados referem-se às despesas que foram empenhadas no ano financeiro em que foram previstas, porém ainda não cumpriram as etapas de liquidação e pagamento.

A regra geral de validade de restos a pagar não processados é estabelecida no Decreto nº 93.872/86, em seu art. 68, § 2º, que dispõe que “os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição” (BRASIL, 1986). Para exemplificar a mencionada regra, os empenhos emitidos em 2018 inscritos em restos a pagar não processados permaneceram válidos até o dia 30 de junho de 2020, quando foram bloqueados.

Conforme, art. 68 do Decreto nº 93.872/86, após o bloqueio mencionado no parágrafo anterior, as unidades responsáveis pela execução das despesas poderão desbloquear os restos a pagar de que trata o caput até o dia 31 de dezembro do ano em que foram bloqueados, desde que o início da sua execução tenha ocorrido antes do bloqueio (BRASIL, 1986).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), além da previsão para limitação de inscrição de empenhos em restos a pagar, uma mudança relevante, implementada pelo Decreto nº 9.428/2018, foi a redução das exceções à regra geral de

bloqueio de restos a pagar. Com o advento do mencionado decreto, as únicas exceções à regra de bloqueio de empenhos em restos a pagar em um ano e meio após a sua inscrição, são os gastos com saúde e as emendas individuais impositivas (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2020b).

Outra alteração relevante no Decreto nº 93.872/86, trazida com o Decreto nº 9.428/2018, foi o cancelamento automático dos restos a pagar, que passou a ocorrer em, no máximo, três anos após a inscrição, ressalvadas as exceções mencionadas. Assim, os empenhos bloqueados em um ano e meio após sua inscrição, caso sejam desbloqueados, terão mais um ano e meio para serem liquidados, resultado em no máximo três anos de vigência após sua inscrição. Caso não sejam desbloqueados no mesmo ano do bloqueio, são cancelados em 31 de dezembro do ano que foi efetuado o bloqueio (BRASIL, 2018).

Antes da alteração promovida pelo Decreto nº 9.428/2018, existia no art. 68 do Decreto nº 93.872/86, previsão de cancelamento de restos a pagar bloqueados pela STN, mas sem definição de uma data em que o cancelamento ocorra de forma automática (BRASIL, 1986).

Segundo Nascimento (2020), as exceções à regra geral de validade dos restos a pagar ocasionaram situações em que os gestores poderiam ampliar a validade de alguns restos a pagar por prazo indeterminado, tendo como justificativa a garantia da continuidade da execução da despesa até que se concretize a entrega do objeto adquirido.

Por conta da regra de transição estabelecida nos artigos 3º e 4º do Decreto nº 9.428/2018, os empenhos emitidos até 2016, foram cancelados ao final do exercício de 2019. A mencionada regra de transição, estabeleceu ainda que os empenhos emitidos em 2017, não desbloqueados durante o ano de 2019, fossem cancelados ao final do ano de 2019. Esta alteração, portanto, exigiu uma maior eficiência dos gestores na execução destes restos a pagar, sob pena de perda das dotações e eventual comprometimento do orçamento atual, para dar continuidade às ações referentes aos restos a pagar cancelados (BRASIL, 2018).

A aprovação do “Orçamento de Guerra”, instituído pela Emenda Constitucional nº 106/2020 (BRASIL, 2020), repercutiu na gestão de restos a pagar e teve como consequência a flexibilidade, concedida pelo TCU, no tocante ao prazo para a execução das dotações referentes ao Orçamento de Guerra. Por meio do Acórdão TCU nº 3225/2020 admitiu-se a inscrição dos empenhos em RPNP para despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes cujo cumprimento do objeto esteja em curso ou somente possa ocorrer em outro exercício, contanto que caracterizada a urgência no atendimento às necessidades da sociedade resultantes da pandemia do Covid-19. Para essa flexibilização, uma das condições a serem observadas é que o empenho poderia ser feito para a parcela do exercício de 2020 e para as parcelas que serão executadas até 31 de dezembro de 2021, mediante inscrição em restos a pagar. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2020).

## **2.2 Estudos empíricos anteriores sobre restos a pagar no âmbito das universidades**

A situação das universidades federais em relação aos restos a pagar requer atenção. O que foi evidenciado por Medeiros, Duarte e Lima (2014) investigaram o perfil da execução orçamentária das instituições de ensino superior da Região Norte no período de 2011 a 2013, e alertaram que o elevado saldo de restos a pagar contribui para uma falsa ideia de abundância de recursos, ao tempo em que fomenta a falta de planejamento por parte dos gestores públicos, ensejando uma gestão ineficiente dos recursos disponibilizados nas leis orçamentárias anuais.

Vasconcelos (2018) avaliou os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das Instituições Federais de Ensino (IFES) da região

Centro-Oeste no período de 2008 a 2016. Segundo a autora, o uso exagerado e sem planejamento de restos a pagar pode trazer prejuízos à administração pública e à transparência das contas públicas, uma vez que pode mascarar a real situação das contas públicas e promover o desinteresse no desenvolvimento de ferramentas efetivas de controle do orçamento.

Queiroz (2020) utilizou uma abordagem qualitativa para avaliar a gestão de Restos a Pagar não Processados (RPNP) no Instituto Federal de Rondônia (IFRO) no período de 2016 a 2019. Segundo Queiroz (2020), as principais motivações internas para inscrição de empenhos em RPNP, identificadas pela autora foram: garantir a liquidação e pagamento da parcela referente ao mês de dezembro, falta de planejamento, garantir a execução no início do ano, complexidade do processo licitatório e baixa capacidade operacional. Por sua vez, as principais motivações externas identificadas pela autora foram: liberação tardia de recursos orçamentários, demora nas entregas dos bens e serviços adquiridos, contingenciamento, execução de emendas parlamentares, imprevisibilidade na execução de obras e questões referentes aos limites de empenho e de pagamento.

Um exemplo de utilização de um indicador para mensurar o desempenho das IFES, no que se refere ao objeto do presente estudo, qual seja, a execução de restos a pagar, é o estudo desenvolvido por Nonaka (2019). Ao efetuar o cálculo do indicador de eficiência proposto no seu estudo, Nonaka (2019) identificou que a Universidade Federal do Amapá (UNIFAP) e a Universidade Federal do Rio Grande (FURG) apresentaram resultados avaliados como péssimos nos anos de 2018 e 2013, respectivamente. O autor identificou ainda, que as universidades mais novas não apresentaram resultados melhores que as mais antigas.

Em relação ao cancelamento de restos a pagar, Nonaka (2019) observou que a FURG apresentou o maior percentual de cancelamento de restos a pagar. Com um cancelamento de 16,9% das despesas inscritas em restos a pagar, a Universidade Federal da Paraíba (UFPB), foi a segunda com maior volume de cancelamentos. As universidades com menores percentuais de cancelamento foram Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), com 0,3% e a Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), com 0,7%. Nonaka (2019) observou também a relação entre o pagamento de restos a pagar e os valores inscritos. A UNIFESSPA apresentou o maior volume de pagamento, com 96,9%, seguida pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP), com 95,7%. As universidades que apresentaram os menores percentuais de pagamento foram a FURG, com 63,5% e a UFPB, com 67,7%.

Cavalcanti (2019) identificou uma diferença no comportamento do pagamento dos restos a pagar em razão do grupo de despesas, em outras palavras, identificou diferenças significativas entre a execução de empenhos de despesas de capital e de outras despesas correntes. Uma vez identificada uma discrepância no comportamento da execução de restos a pagar de despesas de capital em relação às de outras despesas correntes, Cavalcanti (2019) levantou um questionamento em relação ao fato do prazo geral estipulado no Decreto nº 93.872/86 para bloqueio dos empenhos (18 meses), não variar em razão do grupo de despesas dos empenhos inscritos em restos a pagar.

Com o objetivo de propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, Vasconcelos (2018) analisou os dados da execução de restos a pagar de cinco universidades federais da Região Centro-Oeste, referentes ao período de 2008 a 2016. O estudo identificou a predominância dos restos a pagar não processados, que representam 90% do total de restos a pagar inscritos nas universidades analisadas. Em razão da representatividade dos restos a pagar não processados (90% do total inscrito), uma das sugestões para pesquisas futuras feita por

Vasconcelos (2018), foi a realização de estudo considerando apenas esse tipo de restos a pagar. Um ponto que não foi abordado pela autora no estudo foi o cancelamento de restos a pagar, que representa um importante aspecto do tema, sobretudo com a nova regra de cancelamento automático pela STN.

Coelho *et al.* (2019) teve como objeto de estudo a execução dos restos a pagar, com foco na avaliação dos resultados provenientes de medidas adotadas pela gestão da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) no intuito de otimizar a gestão de restos a pagar na instituição. Como conclusão, os autores identificaram uma alta taxa de inscrição em restos a pagar de despesas de capital, que chegou a atingir 80% do valor empenhado em alguns anos do período analisado. Outra conclusão importante do estudo de Coelho *et al.* (2019) foi que a adoção de ações pelos gestores, como por exemplo a capacitação de fiscais de contrato em relação a execução de restos a pagar e o aprimoramento de controles administrativos podem reduzir o índice de inscrição de empenhos em restos a pagar e, conseqüentemente, o volume total do estoque de empenhos inscritos.

Assim como Vasconcelos (2018), Coelho *et al.* (2019) também identificaram uma predominância de restos a pagar não processados em relação aos processados. Como se viu, a revisão da literatura sobre restos a pagar no âmbito da administração pública federal indica a necessidade de uma busca pela gestão eficiente dos restos a pagar.

### 3. METODOLOGIA

Esta seção detalha o percurso metodológico da pesquisa e é composta pela tipologia da pesquisa, informações sobre a população e amostra do estudo, identificação das variáveis da pesquisa e os procedimentos de coleta de dados e, por fim, são detalhados os procedimentos empregados na análise de dados.

Quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se como descritiva. A pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de ferramentas estatísticas, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2006). Quanto a abordagem do problema, este estudo é quantitativo porque utilizará técnicas estatísticas.

Quanto às técnicas de coleta dos dados, este estudo se classifica como do tipo documental. Raupp e Beuren (2006) ensinam que pesquisa documental se baseia em dados que ainda não receberam tratamento analítico. Este estudo utilizar-se-á de informações inerentes à execução de restos a pagar, provenientes no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), obtidos por meio da ferramenta de consulta Tesouro Gerencial.

Considerando que o trabalho consiste em um estudo longitudinal e comparado, no lapso temporal de 2018 a 2020, é necessário que as universidades disponham de dados ao longo de todo o período, de forma a dar exequibilidade ao estudo.

Existem ao todo 69 universidades (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2020). Portanto, da população de 69, serão excluídas do estudo as seguintes universidades: i) a Universidade Federal do Norte do Tocantins (UFNT), situada na região Norte, criada em 2019 e ii) cinco universidades criadas em 2018, sendo duas delas na região Nordeste: Universidade Federal do Agreste de Pernambuco (UFAPE) e Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDP) e três, na região Centro-oeste: Universidade Federal de Catalão (UFCat), Universidade Federal de Jataí (UFJ), Universidade Federal de Rondonópolis (UFR), uma vez que estas seis universidades excluídas não apresentam dados para o período sob exame: 2018, 2019 e 2020. Portanto, serão analisados os dados da execução orçamentária e de restos a pagar de 63 universidades federais brasileiras dos anos de 2018 a 2020.

Os dados levantados serão referentes à execução orçamentária e irão abranger a dotação orçamentária, o valor empenhado, o valor inscrito em restos a pagar não processados e a execução orçamentária dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar não processados que compreende, o estoque de restos a pagar, os valores liquidados e o cancelamento de restos a pagar não processados.

A execução de despesas do grupo pessoal e encargos sociais será excluída da base de dados em função desse grupo de despesa não apresentar participação relevante no estoque de restos a pagar. Por razões semelhantes, este procedimento também foi adotado nos estudos realizados por Coelho *et al.* (2019) e Vasconcelos (2018).

Não serão utilizados na pesquisa os dados referentes aos restos a pagar processados. A opção por considerar somente os restos a pagar não processados está também alinhada com as recomendações feitas por Vasconcelos (2018), tendo em vista a predominância desse tipo de restos a pagar, também constatada por Coelho *et al.* (2019), no estudo de caso realizado na UFSC.

Assim, considerando o objetivo da pesquisa, para analisar os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP serão utilizados indicadores calculados a partir dos dados da execução do orçamento do exercício e dos restos a pagar de cada ano do período analisado, constantes do SIAFI, consoante mostrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Indicadores da gestão de RPNP

N.	Indicador	Fórmula de cálculo	Estudos que embasaram a utilização do indicador
1	Grau de execução orçamentária (GEO)	$\frac{\text{Valor empenhado (ano X)}}{\text{Valor empenhado (ano X)}}$	Vasconcelos (2018)
2	Relação RPNP e o Orçamento do Exercício (RPNP/ORC)	$\frac{\text{Saldo RPNP no início do exercício}}{\text{Dotação orçamentária do exercício}}$	Medeiros, Duarte e Lima (2014)
3	Restos a pagar não processados inscritos (RPNPI)	$1 - \frac{\text{Valor inscrito em RPNP no exercício}}{\text{Valor empenhado no exercício}}$	Nonaka (2019); Queiroz (2020)
4	Restos a pagar não processados liquidados (RPNPL)	$\frac{\text{Valor RPNP liquidado no exercício}}{\text{Saldo RPNP no início do exercício}}$	Mota (2018)
5	Restos a pagar não processados cancelados (RPNPC)	$1 - \frac{\text{Valor RPNP cancelado no exercício}}{\text{Saldo RPNP no início do exercício}}$	Areias (2019); Nonaka (2019); Vasconcelos (2018)
6	Float RPNP	$\frac{\text{Vr. inscrito em RPNP} + \text{RPNP a Liquidar} - \text{RPNP Liquidados}}{\text{Dotação orçamentária}}$ Onde: Valor inscrito em RPNP = Valor das despesas inscritas em restos a pagar ao final do exercício atual. RPNP a Liquidar = Saldo de restos a pagar não processados em 31/12 do exercício atual (referente empenhos inscritos em exercícios anteriores), RPNP Liquidados = Valor dos restos a pagar não processados liquidados durante o exercício. Dotação Orçamentária = Valor das dotações orçamentárias atualizadas do exercício	Nonaka (2019); Silva, Cândido Júnior e Gerardo, 2008.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados da execução orçamentária, tanto dos restos a pagar como do orçamento de cada exercício do triênio analisado, foram definidos os indicadores apresentados de forma resumida no Quadro 1. Convém ressaltar que a definição dos indicadores levou em conta também alguns pontos destacados em estudos anteriores na temática de restos a pagar, em especial os que abordaram essa temática no âmbito das universidades federais.

O desempenho na gestão de RPNP nas universidades federais pode ser interpretado, segundo os indicadores apresentados no Quadro 1, da seguinte forma: para os indicadores GEO, RPNPI, RPNPL e RPNPC, são mais eficientes as universidades que

apresentarem os maiores valores; por sua vez, para os indicadores RPNP/ORC e FLOAT o melhor desempenho é obtido pelas universidades que apresentarem os menores valores.

Conforme delineado no objetivo do estudo, serão analisadas as despesas de capital e outras despesas correntes. Isto posto, os indicadores apresentados no Quadro 1 são calculados de duas maneiras distintas: despesas de capital e outras despesas correntes.

Será realizada uma análise descritiva dos indicadores apresentados no Quadro 1. Este tipo de análise permite uma melhor compreensão do comportamento dos dados, identificando-se tendências, variabilidade e valores atípicos (FAVERO *et al.*, 2009).

Serão apresentados os valores máximos, mínimos, média, mediana, desvio-padrão e coeficiente de variação do conjunto de indicadores.

Uma vez apresentado o detalhamento dos procedimentos metodológicos adotados na presente pesquisa, na próxima seção serão apresentados e analisados os resultados obtidos no estudo.

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Considerando a execução dos procedimentos metodológicos, detalhados na seção anterior, esta seção traz os resultados do estudo e sua respectiva interpretação e análise.

A estatística descritiva será apresentada inicialmente para as despesas de capital e em seguida para o grupo de outras despesas correntes. Oportunamente, serão apresentadas algumas considerações, com base na comparação do comportamento dos dados dos dois grupos de despesas.

##### 4.1 Despesas de capital

A Tabela 1 apresenta a estatística descritiva dos indicadores da gestão de RPNP referentes às despesas de capital, considerando os três anos do período analisado.

Tabela 1 - Estatística descritiva dos indicadores da gestão de RPNP

Descrição	Indicador								
	GEO			RPNP/ORC			RPNPI		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Mínimo	30,67%	56,69%	97,70%	13,95%	37,65%	31,76%	3,43%	0,40%	0,60%
Máximo	1149,44%	2195,17%	2229,62%	1202,56%	2758,33%	2054,56%	89,30%	46,40%	78,46%
Média	270,54%	254,93%	182,20%	244,81%	466,63%	239,38%	28,04%	18,52%	23,05%
Mediana	224,33%	147,78%	135,51%	244,81%	286,33%	141,65%	25,05%	16,64%	18,42%
Desvio-padrão	195,63%	312,35%	268,29%	265,07%	528,57%	315,63%	18,10%	12,26%	17,19%
Coefficiente de variação	72,31%	122,53%	147,26%	108,28%	113,27%	131,85%	64,54%	66,23%	74,58%
Descrição	Indicador								
	FLOAT			RPNPL			RPNPC		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Mínimo	-237,46%	-306,26%	-435,13%	6,11%	7,00%	23,41%	43,53%	11,85%	58,53%
Máximo	995,28%	902,88%	398,38%	98,79%	99,35%	91,39%	99,98%	99,82%	99,99%
Média	153,40%	24,74%	62,85%	59,98%	63,77%	62,59%	93,38%	79,79%	93,34%
Mediana	103,35%	17,69%	66,47%	57,86%	68,69%	65,29%	97,98%	88,97%	96,03%
Desvio-padrão	219,11%	179,99%	110,68%	23,31%	22,22%	18,60%	10,42%	22,65%	9,26%
Coefficiente de variação	142,84%	727,41%	176,09%	38,87%	34,84%	29,72%	11,16%	28,39%	9,92%

Fonte: Elaborada pelo autor

O GEO representa a relação entre o valor empenhado no exercício e a dotação orçamentária. Percebe-se, pelos valores apresentados na Tabela 1, que nas universidades federais este indicador costuma ser superior à 100%, ou seja, o valor empenhado

normalmente supera o valor da dotação orçamentária, o que evidencia que a maior parte dos investimentos realizados pelas universidades federais no período analisado não são custeados com recursos das suas dotações orçamentárias, e sim com recursos provenientes de outros órgãos. Isto ocorre porque no valor empenhado são considerados tanto empenhos custeados com o orçamento da própria universidade, como aqueles que utilizam orçamento de outros órgãos, que são executados nessas instituições.

A Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF) é a instituição que apresenta os maiores valores do indicador GEO para as despesas de capital nos três exercícios analisados. Mesmo em 2018, quando esta instituição apresenta o seu menor valor para o indicador, o valor empenhado de despesas de capital é mais de 11 vezes o valor da sua dotação orçamentária. Em 2020 esta relação foi superior a 22 vezes. Os altos valores para este indicador demonstram que os recursos de outros órgãos são, praticamente, a única fonte de recursos para realização de investimentos na UNIVASF.

Conforme Tabela 1, as medidas de tendência central do indicador RPNP/ORC apresentam os maiores valores no ano de 2019. É importante recordar que o indicador em questão relaciona o estoque de restos a pagar no início do exercício com a dotação orçamentária do mesmo exercício. Logo, no início do exercício de 2019, os impactos no Decreto nº 9.428/2018 sobre o estoque de restos a pagar, ainda não tinham ocorrido. O cancelamento pela mudança da regra de validade ocorreu ao final do exercício de 2019. Os valores médios desse indicador demonstram a relevância que os restos a pagar têm na realização de investimentos nas universidades, corroborando o que foi observado por Medeiros, Duarte e Lima (2014), que identificaram os restos a pagar representando uma modalidade de orçamento paralelo, sobretudo no que tange às despesas de capital.

De acordo com os valores do indicador RPNP/ORC, o estoque de restos a pagar de despesas de capital da Universidade Federal Rural do Pernambuco UFRPE (2758,33%) e da Universidade Federal do Amapá (UNIFAP) (2054,56%) no início do exercício, era mais de 20 vezes o orçamento para este grupo de despesas nos referidos anos. Além dessas duas instituições, no exercício de 2020, a UNIVASF esteve entre as instituições com maiores valores nos três exercícios analisados. Convém lembrar que a UNIVASF também apresentou nos três exercícios analisados, a maior relação entre o valor empenhado e o orçamento do exercício para as despesas de capital.

As instituições que apresentaram uma menor relação entre o estoque de RPNP de despesas de capital e o orçamento para o mesmo grupo de despesas, foram: UFES em 2018, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) em 2019, Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) em 2020.

Nas duas medidas de tendência central para o indicador RPNPI, identifica-se que os maiores valores médios são referentes ao exercício de 2018 e os menores ocorreram em 2019, conforme Tabela 1. Logo, considerando a forma como é calculado o citado indicador, o exercício em que ocorreu o maior volume médio de inscrição de empenhos de despesas de capital em RPNP, foi 2019.

Para o indicador RPNPI, o maior valor foi apresentado em 2018 pela Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB). Em 2019 e 2020, os melhores desempenhos, ou seja, as instituições que inscreveram um menor percentual do valor empenhado em RPNP, foram a Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG) e a Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA), respectivamente.

As medidas de tendência central do indicador FLOAT demonstram que, no triênio analisado, os menores valores médios deste indicador ocorreram no exercício de 2019, conforme mostrado na Tabela 1, o que aponta os efeitos do Decreto nº 9.428/2018, evidenciados pelo cancelamento de restos a pagar feito pela STN ao final do exercício de

2019. Faz-se importante esclarecer que, o indicador FLOAT, considera o valor de restos a pagar não processados em 31/12 do exercício.

Os maiores valores para o indicador FLOAT nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram obtidos pela Universidade Federal de Lavras (UFLA), Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR) e Universidade Federal de Campina Grande (UFCG), respectivamente. Em 2018 e 2019, o valor do FLOAT da UFLA (995,28%) e da UFSCAR (902,88%), demonstra que a postergação de RPNP de despesas de capital nessas instituições é mais de nove vezes maior do que o orçamento nos dois exercícios citados. Em 2020 o valor máximo de 398,38%, apresentado pela UFCG, é um pouco inferior aos dois exercícios anteriores.

O indicador FLOAT representa a flutuação dos restos a pagar e, quando este indicador apresenta valores negativos tem-se uma redução no estoque de RPNP, refletindo um melhor desempenho. Dito isso, no que se refere ao indicador FLOAT, as instituições que apresentaram os melhores desempenhos nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram a UNIVASF, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) e UNIFAP, nessa ordem.

Para o indicador RPNPL observa-se que os valores das medidas de tendência central não apresentam grandes variações no período analisado. As universidades liquidam a cada ano, em média, em torno de 62% do estoque de RPNP de despesas de capital, conforme Tabela 1. Observa-se também na mesma tabela que o valor médio de 2018 é ligeiramente inferior em relação aos dois exercícios seguintes.

O fato do início da vigência do Decreto nº 9.428/2018 não ter alterado de forma significativa o percentual médio de liquidação dos RPNP nas universidades federais, dá indícios de que, para as despesas de capital, como observado por Nascimento (2020), o prazo de três anos pode ser suficiente para a execução dos restos a pagar, considerando a capacidade de execução (liquidação) dos RPNP nas universidades federais.

De acordo com a Tabela 1, para o indicador RPNPC, as medidas de tendência central no exercício de 2019 destoam dos outros dois anos analisados. Em 2019, os valores do indicador cancelamento de RPNP refletiram o pior desempenho no período. Infere-se, portanto, que, o percentual significativamente maior de cancelamentos de RPNP em 2019 é um efeito do Decreto nº 9.428/2018.

Verificou-se uma recorrência das instituições com maiores valores para os indicadores RPNPL e RPNPC, sobretudo no exercício de 2019, onde a UFSB apresentou os maiores valores nos dois indicadores. Essa reincidência dos valores máximos dos dois indicadores era previsível, tendo em vista que, ao liquidar praticamente todo o seu estoque de RPNP, a exemplo do que fez a UFSB em 2019, restariam poucos empenhos passíveis de cancelamento. O bom desempenho da UFSB em relação ao cancelamento de RPNP, mesmo após o Decreto nº 9.428/2018, corrobora os achados de Nonaka (2019), que identificou a UFSB como a segunda universidade que menos cancelou RPNP no período de 2008 a 2018.

Com base no indicador RPNPC, para o qual os valores mínimos evidenciam as instituições que tiveram um maior percentual de cancelamento de RPNP, e, portanto, os piores desempenhos, a Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) em 2018 e a Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSA) em 2020 se somam à Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), que apresentou o pior desempenho em 2019.

## **4.2 Outras despesas correntes**

A Tabela 2 demonstra a estatística descritiva dos indicadores de gestão de RPNP, considerando os três anos do período analisado.

Tabela 2 - Estatística descritiva dos indicadores de gestão de RPNP – Outras despesas correntes - 2018 a 2020

Descrição	Indicador								
	GEO			RPNP/ORC			RPNPI		
Ano	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
<b>Mínimo</b>	95,28%	98,05%	41,76%	6,20%	3,68%	4,77%	63,65%	61,10%	53,97%
<b>Máximo</b>	212,81%	212,86%	220,91%	107,08%	89,84%	77,62%	97,61%	97,19%	91,98%
<b>Média</b>	127,28%	123,58%	116,55%	22,13%	24,44%	26,50%	84,22%	82,62%	75,25%
<b>Mediana</b>	111,92%	109,62%	110,23%	22,13%	19,95%	24,21%	87,35%	85,01%	73,78%
<b>Desvio-padrão</b>	29,16%	27,62%	25,35%	16,51%	16,11%	14,18%	9,17%	8,72%	9,19%
<b>Coefficiente de variação</b>	22,91%	22,35%	21,75%	74,59%	65,93%	53,52%	10,88%	10,55%	12,21%

  

Descrição	Indicador								
	FLOAT			RPNPL			RPNPC		
Ano	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
<b>Mínimo</b>	-11,71%	-9,49%	-9,29%	25,75%	25,53%	41,36%	61,03%	47,63%	54,43%
<b>Máximo</b>	39,94%	25,99%	50,30%	95,23%	94,32%	95,94%	99,49%	97,97%	99,37%
<b>Média</b>	6,56%	7,20%	15,22%	74,83%	72,49%	72,43%	91,64%	85,41%	90,53%
<b>Mediana</b>	5,12%	7,83%	13,53%	75,76%	74,49%	73,70%	94,90%	88,78%	93,06%
<b>Desvio-padrão</b>	9,27%	7,48%	11,18%	13,73%	14,10%	13,37%	8,07%	11,33%	9,00%
<b>Coefficiente de variação</b>	141,39%	103,91%	73,41%	18,35%	19,45%	18,46%	8,80%	13,27%	9,94%

Fonte: Elaborada pelo autor

A despeito dos valores médios do indicador GEO para outras despesas correntes, apresentados na Tabela 2, serem superiores a 100%, são bem menores do que os valores médios do indicador GEO para as despesas de capital, cujos valores são apresentados na Tabela 1. Assim sendo, a relação entre o valor empenhado e a dotação orçamentária para despesas de capital é significativamente maior do que para o grupo outras despesas correntes, o que permite inferir que, no período analisado, nas universidades federais a execução de dotações de outros órgãos é menor para as outras despesas correntes.

Um ponto de destaque no período analisado, é que o menor valor para o indicador GEO, referente ao grupo ‘Outras despesas correntes’ ocorreu na Universidade Federal de Viçosa (UFV) em 2020, que empenhou apenas 41,76% da sua dotação orçamentária para o grupo outras despesas correntes. Até o momento em que foi realizado o presente estudo a UFV não publicou o relatório de gestão de 2020, onde poderiam ser identificadas as razões para a baixa execução orçamentária em 2020.

Os valores médios do indicador RPNP/ORC, apresentados na Tabela 2, permitem constatar que, a relação entre o valor do estoque de RPNP e o orçamento de cada exercício apresenta valores de 22,13%, 24,44% e 26,50%. Percebe-se que, os valores médios são substancialmente inferiores, quando comparados às médias do mesmo indicador para as despesas de capital, da Tabela 1.

Dentre as instituições que apresentaram maiores valores para o indicador RPNP/ORC no triênio estudado, destaca-se a Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), que apresentou em 2018 e 2019 os maiores valores dentre todas as instituições analisadas. Em 2020 a UFCSPA apresentou o maior valor do indicador para este ano.

A UFOB se destacou no tocante aos valores mínimos para o Indicador RPNP/ORC, apresentando o menor valor de todos no exercício de 2019 (3,68%). Além da UFOB, outras duas instituições apresentaram uma relação pequena entre o estoque de RPNP e o orçamento, são elas: A UNILAB, em 2018 (6,20%) e a FURG, em 2020 (4,77%).

Importante lembrar que, quanto mais próximos de 100% forem os valores do indicador RPNPI, menor será o percentual inscrito em RPNP, dada a forma de cálculo desse indicador. Dito isso, convém observar que, tanto a média (75,25%) quanto a mediana (73,78%) do indicador RPNPI demonstram que, em 2020 ocorreu um maior volume médio de inscrição em RPNP de empenhos de outras despesas correntes, quando comparado aos dois exercícios imediatamente anteriores, conforme a Tabela 2. Uma causa possível para esse maior volume de inscrição de empenhos em RPNP, é a pandemia de covid-19, que limitou as atividades nas universidades federais. Uma possível consequência da redução das atividades é a redução de algumas despesas, como por exemplo, energia elétrica, o que pode ocasionar uma folga orçamentária, que pode ter sido utilizada em empenhos inscritos em restos a pagar. Como observado por Queiroz (2020), uma das possíveis razões para inscrição de empenhos em restos a pagar, é garantir a execução no início do exercício seguinte, neste caso, 2021.

Outro fato que pode ter contribuído para o aumento do volume de inscrição de empenhos em RPNP no exercício de 2020, foi a anuência do TCU para flexibilização do prazo para a execução das dotações referentes ao Orçamento de Guerra, instituído pela Emenda Constitucional nº 106/2020 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2020).

De acordo com a Tabela 2, os valores médios do indicador FLOAT para outras despesas correntes demonstram que, no triênio analisado, as maiores médias foram identificadas no exercício de 2020 (15,22%), situação que diverge da identificada para as despesas de capital, em que os maiores valores ocorreram em 2018(153,40%) e os menores em 2019 (24,74%), conforme Tabela 1. Os valores médios do indicador FLOAT, apresentados na Tabela 1, revelam que os efeitos do Decreto nº 9.428/2018, evidenciados pelo cancelamento de restos a pagar feito pela STN ao final do exercício de 2019, não foram representativos para o grupo outras despesas correntes, o que pode ser evidenciado pela proximidade dos valores médios de FLOAT em 2018 (6,56%) e 2019 (7,20%).

No tocante ao indicador FLOAT, as universidades que apresentaram os melhores desempenhos nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram a UFSB, Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) e a Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), nessa ordem. O melhor desempenho em todo o período foi da UNIRIO em 2020.

Os maiores valores para o indicador FLOAT nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram obtidos pela UFGD, UNIRIO e UFCSPA, respectivamente. Mantendo-se um paralelo com os maiores valores do indicador FLOAT para as despesas de capital, o percentual de 50,30% do FLOAT da UFCSPA em 2020, que foi o maior da série, denota-se que a flutuação de RPNP de empenhos de outras despesas correntes é consideravelmente inferior ao de despesas de capital.

As universidades federais conseguiram liquidar em média 73% do estoque de empenhos inscritos em RPNP de outras despesas correntes. Percebe-se que, os valores médios do indicador RPNPL do grupo outras despesas correntes, apresentados na Tabela 2, são superiores às despesas de capital (59,98% em 2018, 63,77% em 2019 e 62,59% em 2020), apresentados na Tabela 1, o que pode ser considerado um indício de que as universidades federais são mais eficientes na gestão de restos a pagar de outras despesas correntes do que das despesas de capital.

Para o indicador RPNPC das outras despesas correntes, que representa o cancelamento de empenhos inscritos em RPNP, os maiores valores foram identificados no exercício de 2019, conforme Tabela 2. Esse mesmo comportamento foi identificado também para as despesas de capital, conforme Tabela 1, porém, o volume de cancelamento de outras despesas correntes no exercício de 2019 foi inferior. Por outro

lado, nos outros dois exercícios, o cancelamento médio de empenho de outras despesas correntes foi ligeiramente superior ao de despesas de capital.

Observando na Tabela 2 os valores médios do indicador RPNPC no exercício de 2019, pode-se inferir que o Decreto nº 9.428/2018 impactou a gestão de restos a pagar de empenhos de outras despesas correntes, ocasionando um maior cancelamento de RPNP em 2019. Porém, o cancelamento de RPNP em 2019 de outras despesas correntes foi inferior ao de despesas de capital, mostrado na Tabela 1. Sugere-se, portanto, que os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 foram mais relevantes para as despesas de capital.

No tocante ao desempenho na liquidação do estoque de RPNP de outras despesas correntes, representado pelo indicador RPNPL, a instituição que se destacou foi a UNIFESSPA, que apresentou o maior percentual de liquidação em 2018 e 2019. Além do que, para o indicador RPNPC, apresentou o maior valor em 2018.

O resultado do estudo de Nonaka (2019), que compreendeu o período de 2008 a 2018, indicou que a UNIFESSPA foi a instituição que menos cancelou RPNP (0,3%). Nonaka (2019) observou ainda que, a UNIFESSPA foi a universidade que mais realizou despesas inscritas em RPNP (96,9%). Apesar de o estudo de Nonaka (2019) considerar realizados os RPNP pagos, pode-se inferir que essa instituição apresenta um resultado semelhante para a liquidação, fase anterior da execução dos RPNP. Portanto, os resultados dos indicadores RPNPL e RPNPC obtidos no presente estudo, calculados tanto para as outras despesas correntes, quanto para as despesas capital, corroboram os resultados obtidos por Nonaka (2019). Diante disso, é possível afirmar que, o desempenho da UNIFESSPA na gestão de RPNP, além de contemplar despesas de capital e outras despesas correntes, manteve-se por um longo período, considerando o período analisado por Nonaka (2019) e o período do presente estudo.

A UFPB apresentou os piores valores para o indicador RPNPL em 2018 e 2019. O desempenho ruim desta instituição indica que a gestão de RPNP de outras despesas correntes nesta instituição não foi eficiente no período analisado.

Embora tenha considerado o pagamento de despesas inscritas em RPNP, e não a liquidação, Nonaka (2019) também constatou o desempenho ruim da UFPB. O autor identificou que ela foi uma das 63 universidades que pagaram o menor percentual de RPNP. Considerando que não é esperada uma variação relevante entre os valores liquidados e pagos de RPNP, pode-se dizer que, no que se refere ao desempenho da UFPB, os resultados obtidos no presente estudo corroboram os de Nonaka (2019).

## **5. CONCLUSÕES**

O objetivo deste estudo consistiu em analisar, de forma segregada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes, os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais, o qual trouxe limitações temporais para execução dos restos a pagar não processados. Este objetivo foi alcançado por meio da análise da estatística descritiva de indicadores de gestão de RPNP, calculados para os exercícios de 2018, 2019 e 2020.

A análise do indicador de gestão GEO revelou que, a maior parte dos investimentos realizados pelas universidades federais no período analisado não são custeados com recursos das suas dotações orçamentárias, e sim com recursos provenientes de outros órgãos.

Para o indicador RPNP/ORC, observou-se que, no caso das despesas de capital, os valores médios são superiores a 100% e que os maiores valores ocorreram em 2019. Para o grupo outras despesas correntes, o estoque de RPNP representa aproximadamente 24% do orçamento.

Em relação ao indicador RPNPI, no que tange as despesas de capital, o pior desempenho, com base nos valores médios, ocorreu em 2019. Por sua vez, para o grupo outras despesas correntes, o pior desempenho, ou seja, o maior percentual de inscrição, ocorreu em 2020. Portanto, a gestão de RPNP pode ter sido impactada pela pandemia de COVID-19, aumentando-se o volume de inscrição de empenhos de outras despesas correntes em RPNP.

Para as despesas de capital, os menores valores médios para o indicador FLOAT, ou seja, a menor flutuação de RPNP, ocorreu em 2019, primeiro ano em que ocorreram os efeitos do Decreto nº 9.428/2018. No que se refere ao grupo outras despesas correntes, a maior flutuação de RPNP, ocorreu em 2020.

Observou-se, por meio da análise do indicador RPNPL, que as universidades liquidaram em média 62% do seu estoque de RPNP de despesas de capital no período avaliado, não sendo identificada variação relevante entre o período antes e depois do Decreto nº 9.428/2018. Para o grupo outras despesas correntes, o percentual médio de liquidação do estoque de RPNP, foi de aproximadamente 73% no período avaliado. Também não se identificou uma variação relevante entre o período antes e depois do Decreto nº 9.428/2018. Portanto, pode-se afirmar que o Decreto nº 9.428/2018 não impactou, de forma relevante, a liquidação de RPNP, um importante indicador da gestão de RPNP.

Pode-se inferir, portanto que o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 pode ter sido causado, não pela falta de prazo para execução, mas pela limitação do desempenho das universidades federais na liquidação dos RPNP de despesas de capital.

A análise do indicador RPNPC, para os dois grupos de despesas, reflete que o volume de RPNP cancelado apresentou o pior desempenho médio em 2019, primeiro ano de vigência do Decreto nº 9.428/2018. No entanto, o desempenho no cancelamento de RPNP de despesas de capital foi pior do que o de outras despesas correntes.

Como limitador para a pesquisa pode-se mencionar a não disponibilização até o momento em que se realizou a análise dos resultados desse estudo, de alguns relatórios de gestão de 2020. Por ser um ano atípico em função da pandemia de COVID-19, a limitação no acesso aos relatos da gestão, limitou a interpretação dos impactos desse fenômeno na gestão de RPNP.

Isto posto, como sugestão de pesquisa futura, julga-se relevante repetir a presente pesquisa no futuro, com o mesmo escopo, abrangendo-se outros exercícios em que os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 tenham se consolidado.

Recomenda-se ainda a utilização dos indicadores de gestão de RPNP analisados no presente estudo para avaliar a gestão de RPNP de outros órgãos no âmbito do MEC, como os institutos federais, ou mesmo, de órgãos ligados aos demais ministérios.

Outra possibilidade de pesquisa futura, diz respeito a compreender os aspectos qualitativos das decisões dos gestores das universidades federais em relação a gestão de RPNP, no contexto do Decreto nº 9.428/2018, a exemplo da decisão de desbloquear empenhos inscritos em RPNP.

## **REFERÊNCIAS**

BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 4.320 de 1964. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 12 mar. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto lei n. 93.872 de 1986. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm)>. Acesso em 12 mar. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 9.428 de 2018. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm)>. Acesso em 12 mar. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional nº 106 de 2020. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm)>. Acesso em 09 set. 2021.

CAVALCANTI, Rodrigo Luiz Costa. **Análises estatísticas com abordagem na gestão pública: um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar**. 2019. 56 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Biometria e Estatística Aplicada) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife.

COELHO, Gabriel Nilson; SANTANA, Guilherme Martins; FEY, Vladimir Arthur; SANTOS, Edicreia Andrade dos. Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s.l.], v. 18, p. 1-16, 13 maio 2019.

FAVERO, L. P. et al. **Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MEDEIROS, Ana Lucia; DUARTE, Michelle Trombini; LIMA, Jaasiel Nascimento. Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no Período 2011-2013. In: XXXVIII Encontro da ANPAD, 2014, Rio de Janeiro, **Artigos...** Disponível em <[http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014\\_EnANPAD\\_APB1394.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014_EnANPAD_APB1394.pdf)>. Acesso em 12 mar. 2020.

Ministério da Educação. **Entidades Vinculadas**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/estrutura-organizacional/entidades-vinculadas>. Acesso em: 16 ago. 2020.

MOTA, Samuel Cavalcante. **Eficiência relativa da execução de restos a pagar nas Universidades Federais Brasileiras**. 2018. 138 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Administração) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza, 2018.

NASCIMENTO, Luciano Moura Castro do. Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal.(3º Lugar Prêmio do Tesouro/2019). **Cadernos de Finanças Públicas**, v. 1, n. 01, 2020.

NONAKA, Thiago Hiromitsu. **Restos a pagar não processados como indicador de eficiência na gestão orçamentária**. 2019. 86 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, 2019.

OLIVEIRA, José Claudio Karam de; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas. Estudo preditivo do impacto orçamentário da Emenda Constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 19, n. 2, p. 238-267, 21 maio 2021. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. <http://dx.doi.org/10.32586/rcda.v19i2.686>.

QUEIROZ, Adriana Garcia de Araújo. **Avaliação de desempenho: um estudo de caso sobre os restos a pagar não processados no Instituto Federal de Rondônia-IFRO**. 2020. 105 f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Assessoria de Administração, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal, 2020.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

SANTOS, Rodolfo Rocha dos; ROVER, Suliani. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, [S.L.], v. 53, n. 4, p. 732-752, ago. 2019.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **MCASP**: Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP. 8 ed. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em: 08 mar. 2020.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar**. 2020a. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2020/114>. Acesso em: 25 set. 2020.

Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Decreto traz mudanças na regulamentação de restos a pagar da União**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/decreto-traz-mudancas-na-regulamentacao-de-restos-a-pagar-da-uniao>>. Acesso em: 25 fev. 2020b.

SILVA, A. M. A.; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O.; GERARDO, J. C. Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. **Prêmio SOF de Monografias – 2007**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/ Secretaria de Orçamento Federal, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Acórdão TCU n. 2267/2016** - Plenário. Processo nº TC 010.827/2015-3. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 12 mar. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Acórdão TCU n. 272/2017** – Plenário. Processo nº 018.415/2016-4. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 16 mar. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Acórdão TCU n. 2033/2019** – Plenário. Processo nº 022.649/2018-2. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 16 mar. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Acórdão TCU n. 3225/2020** - Plenário. Processo nº TC 036.975/2020-6. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 18 ago. 2020.

VAIRÃO JUNIOR, Newton Sergio; ALVES, Francisco José dos Santos. A Emenda Constitucional 95 e seus Efeitos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 54-75, 2017.

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho. **Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016**. 2018. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública em Rede Nacional) - Universidade Federal de Goiás, Aparecida de Goiânia, 2018.