



RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

**EFICIÊNCIA RELATIVA DA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS NO CONTEXTO DO DECRETO Nº 9.428/2018**

SAMUEL CAVALCANTE MOTA / DENISE MARIA MOREIRA CHAGAS CORRÊA

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA - PPAC PROFISSIONAL

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

SAMUEL CAVALCANTE MOTA

Produto Técnico resultado da pesquisa
EFICIÊNCIA RELATIVA DA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS NO CONTEXTO DO DECRETO Nº 9.428/2018

FORTALEZA
2021

SAMUEL CAVALCANTE MOTA

**EFICIÊNCIA RELATIVA DA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS NO CONTEXTO DO DECRETO Nº 9.428/2018**

Produto Técnico resultante do Trabalho de Conclusão de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como produção técnica da área de concentração de Gestão Organizacional.

Linha de Pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Orientadora: Prof^ª. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M871e Mota, Samuel Cavalcante
Eficiência relativa da gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto no 9.428/2018 / Samuel Cavalcante Mota. – 2021.
17 f.

Relatório Técnico Conclusivo – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2021.

Orientação: Profa. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa.

ISBN: 978-85-7485-523-3

1. Contabilidade. 2. Controladoria. 3. Finanças. I. Título.

CDD 658.1

Título: Eficiência relativa da gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018 [Relatório Técnico Conclusivo]
Autores: Samuel Cavalcante Mota e Denise Maria Moreira Chagas Corrêa
Coordenação do Programa de Pós-Graduação: Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Coordenadora do PPAC Profissional; Augusto César de Aquino Cabral, Vice-coordenador do PPAC Profissional
Editor: Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edição Eletrônica: dezembro de 2021
ISBN: 978-85-7485-523-3

Universidade Federal do Ceará (UFC)
Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC)
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria – PPAC Profissional
Av. da Universidade, 2431, Benfica, CEP 60020-180, Fortaleza-CE
Telefone: (85) 3366-7816
Endereço eletrônico: <https://ppacprof.ufc.br>

Resultado da pesquisa Eficiência relativa da gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018

Turma: MPAC/UNIMED

Instituição contratante: Instituto Unimed Fortaleza de Cidadania, Ciência, Cultura e Esporte

Prezado Dr. Presidente do Instituto Unimed Fortaleza de Cidadania, Ciência, Cultura e Esporte,

Apresentamos a seguir um Relatório Técnico referente à pesquisa realizada por Samuel Cavalcante Mota, sob a orientação da Prof^a. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Correa, no período de 2019 a 2021, no âmbito do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Estamos certos de que este trabalho constitui um relevante instrumento para melhorias das ações empreendidas pelo Instituto Unimed Fortaleza de Cidadania, Ciência, Cultura e Esporte, junto a suas instituições parceiras.

Atenciosamente,

Samuel Cavalcante Mota, Me. em Administração e Controladoria (UFC)

Denise Maria Moreira Chagas Correa, Dra. em Educação (UFC)

DETALHAMENTO DO RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Correspondência com os novos subtipos-produtos técnicos/tecnológicos:

- Relatório técnico conclusivo – Processos de gestão elaborado

Finalidade:

Analisar a eficiência relativa da gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais, com o advento do Decreto nº 9.428/2018.

Impacto – Nível:

- Médio

Impacto – Demanda:

- Espontânea

Impacto – Objetivo da Pesquisa:

- Solução de um problema previamente identificado

Impacto - Área impactada pela produção:

- Econômico

Impacto – Tipo:

- Potencial

Descrição do tipo de Impacto:

Disseminação de práticas que potencializem a gestão organizacional.

Replicabilidade:

- Sim

Abrangência Territorial:

- Nacional

Complexidade

- Média

Inovação:

- Baixo teor inovativo

Setor da sociedade beneficiado pelo impacto:

- Atividades Profissionais, Científicas e Técnicas

Declaração de vínculo do produto com PDI da Instituição:

- Não

Houve fomento?

- Cooperação

Há registro/depósito de propriedade intelectual?

- Não

Há transferência de tecnologia/conhecimento?

- Não

ISBN: 978-85-7485-523-3

1. APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

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.

O gestor público lida com a escassez de recursos frente às exigências, que são sempre progressivas, impondo a busca pela melhor combinação de recursos. No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem apontado a gravidade da situação dos restos a pagar. Com base em análise que contemplou o período de 2001 a 2014, o TCU alertou que o crescimento da inscrição de restos a pagar, em especial nos últimos cinco anos, 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.

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.

Alinhado a este contexto e com foco nas universidades federais brasileiras, o presente Produto Técnico, estruturado na forma de um relatório conclusivo de pesquisa, é parte integrante do Trabalho de Conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria. O estudo a que se vincula teve como objetivo geral analisar a eficiência relativa da gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais, com o advento do Decreto nº 9.428/2018. Como objetivos específicos, buscou:

- i. Identificar as universidades que apresentaram maior impacto em seus respectivos escores de eficiência, com o advento do Decreto nº 9.428/2018, de forma segregada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes;
- ii. Analisar a eficiência relativa da gestão de restos a pagar não processados de despesas de capital e de outras despesas correntes, anualmente, no período 2018 a 2020, no âmbito das universidades federais brasileiras, e
- iii. Agrupar as universidades federais analisando as suas semelhanças e diferenças, de acordo com a eficiência na gestão de restos a pagar não processados, o indicador custo corrente/aluno equivalente, proposto pelo TCU, o tempo de criação e o desempenho acadêmico dado pelo Ranking Universitário Folha (RUF).

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.

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.

A literatura aponta 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.

Por sua relevância em relação ao orçamento, os restos a pagar constituem um orçamento paralelo, conforme a literatura. 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 destes, sobretudo 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.

Foi desenvolvido um estudo descritivo e documental, com abordagem quantitativa, evidenciada pelo emprego do método da análise envoltória de dados, (do inglês, *Data Envelopment Analysis – DEA*), bem como pelo índice de Malmquist, utilizados para calcular a eficiência relativa e a eficiência dinâmica, respectivamente, da execução de restos a pagar no âmbito das universidades federais brasileiras. Reforçam a natureza quantitativa da pesquisa tanto a utilização de estatística descritiva a ser feita de forma prévia à análise envoltória, com os fatores da análise DEA, bem como a análise de *clusters*, considerando o indicador custo corrente/aluno equivalente proposto pelo TCU, o tempo de criação das universidades, a pontuação no ranking-RUF e a eficiência na gestão de restos a pagar.

2. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção traz os resultados do estudo e sua respectiva interpretação e análise. Apresenta-se, inicialmente, uma breve discussão acerca dos temas despesa pública, a validade dos restos a pagar não processados e as alterações promovidas pelo Decreto nº 9.428/2018. Na sequência, a estatística descritiva é apresentada para as despesas de capital e, em seguida, para o grupo de outras despesas correntes. Oportunamente, são apresentadas algumas considerações, com base na comparação do comportamento dos dados dos dois grupos de despesas.

2.1 Despesa pública, a validade dos restos a pagar não processados e as alterações promovidas pelo Decreto nº 9.428/2018

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.

Assim como os ingressos, os dispêndios podem ser classificados em 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 consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas. 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. 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.

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.

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. Antes da alteração, 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.

A literatura aponta que 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.

A aprovação do “Orçamento de Guerra”, instituído pela Emenda Constitucional nº 106/2020, 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.

2.2 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 na literatura, que identifica 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 rememorar 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 ao dos 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 na literatura, 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 a literatura, que identifica 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 (UFCSPA) em 2020 se somam à Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), que apresentou o pior desempenho em 2019.

2.3 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
Mínimo	95,28%	98,05%	41,76%	6,20%	3,68%	4,77%	63,65%	61,10%	53,97%
Máximo	212,81%	212,86%	220,91%	107,08%	89,84%	77,62%	97,61%	97,19%	91,98%
Média	127,28%	123,58%	116,55%	22,13%	24,44%	26,50%	84,22%	82,62%	75,25%
Mediana	111,92%	109,62%	110,23%	22,13%	19,95%	24,21%	87,35%	85,01%	73,78%
Desvio-padrão	29,16%	27,62%	25,35%	16,51%	16,11%	14,18%	9,17%	8,72%	9,19%
Coefficiente de variação	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
Mínimo	-11,71%	-9,49%	-9,29%	25,75%	25,53%	41,36%	61,03%	47,63%	54,43%
Máximo	39,94%	25,99%	50,30%	95,23%	94,32%	95,94%	99,49%	97,97%	99,37%
Média	6,56%	7,20%	15,22%	74,83%	72,49%	72,43%	91,64%	85,41%	90,53%
Mediana	5,12%	7,83%	13,53%	75,76%	74,49%	73,70%	94,90%	88,78%	93,06%
Desvio-padrão	9,27%	7,48%	11,18%	13,73%	14,10%	13,37%	8,07%	11,33%	9,00%
Coefficiente de variação	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 na literatura, 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.

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.

Em um estudo realizado em 2019, compreendendo o período de 2008 a 2018, indicou que a UNIFESSPA foi a instituição que menos cancelou RPNP (0,3%). Constatou-se,

ainda, que, a UNIFESSPA foi a universidade que mais realizou despesas inscritas em RPNP (96,9%). Apesar deste estudo 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 na literatura. 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 no estudo mencionado 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, o estudo mencionado também constatou o desempenho ruim da UFPB. Identificou-se 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 a literatura.

3. CONCLUSÃO

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, utilizou-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.

Deste modo, 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 utilização de indicadores de gestão de RPNP, calculados para os exercícios de 2018, 2019 e 2020, bem como pela análise da estatística descritiva dos mesmos.

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.