



IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN: 2594-5688

secretaria@sbap.org.br

Sociedade Brasileira de Administração Pública

RELATO TÉCNICO

OS RESTOS A PAGAR E O DECRETO 9.428/2018: UM ESTUDO DOS IMPACTOS DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR NAS METAS DA ÁREA DE ENSINO DA MARINHA DO BRASIL

FRANKLIN DE SOUZA FERREIRA, THAIS FRISSE MIRAS, THIAGO DE ABREU COSTA,

**GRUPO TEMÁTICO: 09 Contabilidade, Finanças e
Orçamento no Setor Público**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.
Sociedade Brasileira de Administração Pública
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

Os restos a pagar e o Decreto 9.428/2018: Um estudo dos impactos do cancelamento de restos a pagar nas metas da área de ensino da Marinha do Brasil

Resumo: O cenário de redução orçamentária exige dos gestores públicos maiores esforços para atingir eficiência na gestão do orçamento das organizações. O Decreto 9.428/2018 foi uma medida governamental que visou reduzir o alto estoque de restos a pagar não processados (RPNP). Este estudo teve a intenção de averiguar os impactos do Decreto 9.428/2018 nas metas organizacionais no setor de Ensino da MB. Foi realizada análise quantitativa que buscou explicar como as dotações anuais, inscrições em RPNP e dotações do 4º trimestre, influenciaram nos cancelamentos de RPNP, antes e depois do decreto, ou seja, nas metas do setor de ensino da MB no período de 2008 a 2021. Foi feita também análise qualitativa com a intenção de entender os cancelamentos de RP a partir da percepção dos agentes financeiros. Os resultados alcançados foram de que as inscrições em RPNP e as dotações do 4º trimestre exerceram influência no cancelamento de RPNP.

Palavras-chave: Decreto 9.428. Restos a Pagar. Cancelamento. Gestão Pública.

Introdução

Nos anos pós 1995, o orçamento público brasileiro passou por um significativo crescimento, como o fortalecimento da economia nacional, ocasionando aumento de crédito na economia. Em um segundo momento, tais transformações implicaram em um incremento da carga orçamentária como um todo, que esbarra em alguns paradigmas, onde pode-se destacar a anualidade orçamentária em contraponto a sua plurianualidade (CARVALHO, 2013).

Assim, impossibilitado de concluir os estágios das despesas orçamentárias em seus anos correntes, devido à inúmeros fatores, o governo lança mão da inscrição em Restos a Pagar (RP). O crescimento desta rubrica até 2015 ocasionou graves problemas de ordem financeira e gerencial, devido ao grande acréscimo em seu volume, sendo chamada por especialistas de “orçamento paralelo”, referenciando que tais montantes de inscrições equivaleriam a uma significativa parcela do orçamento anual (AQUINO; AZEVEDO, 2017; BARBOSA, 2019).

Como resposta à problemática encontrada, o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou à Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que observassem de forma mais próxima os montantes em inscrição, pagamento e cancelamento, no que culminou com a edição, em 28 de junho de 2018, do Decreto nº 9.428/2018. Uma das principais colocações do decreto é o cancelamento dos RPNP caso não sejam liquidados (NASCIMENTO, 2020).

A educação profissional é de extrema importância para o Brasil. Portanto, torna-se legítimo o acompanhamento da gestão dos recursos orçamentários e financeiros empregados na área de educação e ensino de instituições governamentais. Dentre elas pode-se destacar o ensino profissional na Marinha do Brasil, onde “obedece a processo contínuo e progressivo de educação[...]desde a formação inicial até os níveis mais elevados de qualificação, visando a prover ao pessoal da Marinha

o conhecimento básico, profissional e militar-naval necessário ao cumprimento de sua missão constitucional” (RODRIGUEZ, 2001; BRASIL, 2006).

Dentre os princípios elencados na Lei nº 11.279/2006, que dispõe sobre o ensino na Marinha, pode-se destacar que, baseia-se na profissionalização contínua e progressiva, na avaliação integral e contínua, em titulações próprias ou equivalentes às de outros sistemas de ensino, e no seu efetivo aproveitamento da qualificação adquirida, em prol da Instituição.

Além de possuir a instituição de Ensino Superior mais antiga do País, a Escola Naval, a Marinha também reúne outros quatro centros de instrução e ensino. Com todas as atribuições e propósitos supracitados, indubitavelmente a ausência de orçamento implicaria em impactos no cumprimento das metas atribuídas à Instituição.

O orçamento público representa a ação planejada do Estado e de suas instituições, assim, para saber o modo como cada ente federativo prioriza ou não determinada política pública, o termômetro é seu orçamento (GIACOMONI, 2021; SANTOS, 2011).

A nível de educação no Brasil, o governo brasileiro por meio da Lei nº 10.861 de abril de 2004, adotou o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior, o SINAES (BRASIL, 2004), que de alguma forma relaciona o atingimento das metas ao orçamento, traduzido em custos. Assim, percebe-se que a ausência orçamentária prejudica as metas a serem alcançadas, como também a gestão dos recursos públicos influencia os resultados alcançados (SANTOS, 2017). Verificou-se que, melhores avaliações do conceito Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) requerem maiores gastos, eficiência e maior aproveitamento dos recursos orçamentários.

Tem-se o seguinte problema de pesquisa: Como o cancelamento de RPNP após o decreto 9.428/2018 afetou as metas organizacionais da área de Ensino da MB, e quais seriam as relações deste cancelamento com as dotações anuais, dotações do 4º trimestre, e os montantes inscritos em RPNP?

Este trabalho tem por objetivo geral identificar como os cancelamentos de RPNP, após o decreto 9.428/18, afetaram as metas organizacionais da área de Ensino da MB. Adicionalmente, busca averiguar se há relação entre o cancelamento de restos a pagar não processados com as variáveis explicativas de dotações orçamentárias recebidas no ano e no quarto trimestre, e os montantes inscritos em RPNP. A amostra da pesquisa compreende 5 organizações militares da área de Ensino, que serão averiguadas por meio de análise quantitativa e qualitativa no período de 2008 a 2021.

A seleção do tema justifica-se pela menção de Santos (2011), onde discorre que a sociedade tem o direito de saber sobre evidenciação das informações econômicas, financeiras, orçamentárias e

patrimoniais, fortalecendo os conceitos de *accountability*. Quanto às questões de ensino o artigo 22 da LDB (BRASIL, 1996) menciona que “a educação tem por finalidade desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores”.

Segundo estudos de Cunha (2015), na área de educação existem indícios nos quais a execução do orçamento não segue os mesmos parâmetros do planejamento, onde a grande preocupação é justamente a eficiência do gasto público. Assim, pode-se dizer que o planejamento dos gastos e suas metas são materializadas nos empenhos emitidos e o descasamento do planejamento e execução do orçamento pode resultar em cancelamento de RP.

Parte 1. Referencial Teórico

1.1 Restos a Pagar

Em decorrência ao princípio da anualidade orçamentária, de acordo com a Lei 4.320/64, os restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas em 31 de dezembro do exercício financeiro. São classificados em processados e não processados. Os RP são considerados processados quando percorreram os estágios da despesa até a sua liquidação, quando houve a entrega do bem ou serviço ao ente público, restando somente a fase do pagamento. Os RP não processados são aqueles que não foram liquidados, houve somente o empenho da despesa e o credor ainda não cumpriu com a entrega do bem/serviço, porém o compromisso com credores foi gerado, sendo a liquidação e pagamento repassados ao próximo exercício.

No campo acadêmico existe uma discussão sobre fato gerador da despesa, todavia neste estudo considera-se o disposto da Lei 4.320/64, onde dispõe que “Pertencem ao exercício financeiro: (I) as receitas nele arrecadadas; (II) as despesas nele legalmente empenhadas”, sendo assim, a condição para inscrição em RP é o empenho da despesa.

Apesar da discussão acadêmica sobre mecanismos de restos a pagar, há um consenso entre os autores de que restos a pagar se traduz em problema para a administração pública, implica em postergação de dívida para exercícios seguintes, comprometimento de receitas futuras, fere o princípio da anualidade e impacta em gestão de programação financeira de anos posteriores.

Ribeiro (2010) e Alves (2011) mencionam que o Brasil ainda tem como premissa o atingimento da meta do “superávit” primário, contingenciando as despesas no início do ano, e após atingimento da meta fiscal, distribui-se os recursos de forma mais efetiva, acarretando um

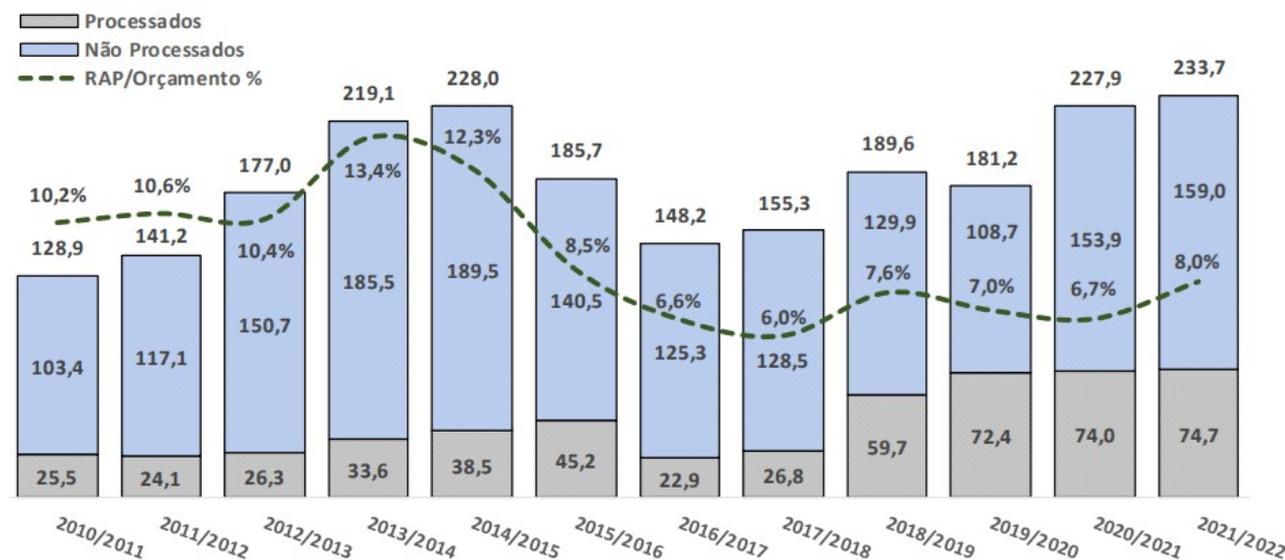
desequilíbrio de dotações ao longo do ano, sobrecarregando a máquina de execução orçamentária ao final do exercício.

Acredita-se que há interesse do governo em reduzir o estoque de RP, todavia, literaturas evidenciam o baixo interesse. A abordagem é sobre o cálculo do superávit primário, uma vez que, os RP não processados não entram no cômputo do resultado primário, mascarando o resultado fiscal com artifícios contábeis (ALVES, 2011; AUGUSTINHO et al., 2013).

O estoque de RP aumentou em 277% de 2003 a 2014, passando de R\$ 33 para R\$ 227 bilhões (valores atualizados), ou 577% em valores nominais (AQUINO; AZEVEDO, 2017). O que deveria ser uma exceção acabou virando regra. Apesar da adoção da anualidade orçamentária, na prática observa-se “plurianualidade” da dotação, uma vez que, o endividamento está sendo postergado para os próximos exercícios (CARVALHO, 2013).

De acordo com Aquino e Azevedo (2017) o estoque de restos a pagar é considerado como crítico em diversos países. No Brasil, de acordo com Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar (RARP), pode-se verificar que o saldo de RP tem aumentado a cada ano e isso tem incomodado as autoridades governamentais.

Figura 1 – Gráfico da evolução do estoque dos restos a pagar – R\$ bilhões correntes



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar (2022, p.6)

De acordo com o Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar (RARP) de 2022 (GUEDES et al., 2021), observa-se que o assunto restos a pagar ainda se apresenta com boa representatividade em relação ao orçamento, e que estudos e investigações são necessários.

Ademais, de acordo com o RARP, do montante de R\$ 18,4 bilhões de RAP cancelados em 2020, destaca-se a função Educação (R\$ 7,0 bilhões). Em 2021 representou mais de 50% do montante total de restos a pagar cancelados, e nos anos anteriores, a Educação se mostra com percentuais bem expressivos em relação ao total de inscrições em restos a pagar, sendo uma das que mais contribui com os RP no Governo Federal (CAVALCANTI, 2019).

Diante deste cenário de crescente aumento dos estoques de RP, as despesas inscritas em RPNP, estão caminhando para a perda total do crédito orçamentário, que se realiza com o cancelamento dos RP. Isso também implica em questionamentos sobre eficiência de gestão.

Os estudos de Ferreira e Souza (2020) apontam que 75% dos RP inscritos pela Marinha do Brasil de 2008 a 2016 são não processados, e destacam que os fatores determinantes para o cancelamento de RP estão na baixa capacidade de execução ao final do exercício e a prática de transferir dotações para exercícios seguintes (*carry-over* indireto). Ressalta também que “a morosidade na realização da despesa, com base na concentração da emissão de empenhos no último trimestre, aumenta a inscrição de RP não processados”.

O cancelamento das despesas dos restos a pagar processados tem como reflexo um aumento no resultado do sistema financeiro e uma diminuição do valor das despesas (SANTOS, 2011).

Observando esse aumento de RP, o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou à STN e à SOF que elaborassem um plano, que culminasse em medidas, sobre pagamento e cancelamento de RP, que resultou a criação do Decreto nº 9.428/2018 (NASCIMENTO, 2020).

Dentre as principais alterações promovidas pela norma, tem-se (i) a ampliação do escopo de restos a pagar não processados (não liquidados) que passaram a ser bloqueados para fins de análise pelos gestores responsáveis e (ii) a determinação de prazo final de 3 anos para que os RPNP sejam liquidados, do contrário eles serão cancelados.

O Decreto 9.428/18 dispõe que as despesas inscritas em RPNP no início do exercício financeiro caso não sejam liquidadas até 18 meses após a sua inscrição, os seus saldos serão bloqueados. As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos RPNP terão até mais 6 meses para efetuar o desbloqueio. Neste mesmo encerramento do exercício, após quase 2 anos da inscrição do RPNP, os saldos de RPNP que estiverem bloqueados serão cancelados pela STN. Os saldos de RPNP que foram desbloqueados no período dos 6 meses, deverão ser liquidados até 31/12 do ano subsequente ao do bloqueio, caso contrário serão cancelados pela STN, totalizando assim os 3 anos para execução dos RPNP (BRASIL, 2018).

Espera-se com a promulgação deste Decreto que os estoques de RPNP diminuam, dado que agora o limite das inscrições é de no máximo 3 anos (exceto para as despesas mencionadas no Art.1º§3º). Não sendo mais permitido que os estoques de RP se estendam por anos e anos. Porém é importante ressaltar que as metas estabelecidas pelas organizações podem ser comprometidas. Se propõe a investigar nesta pesquisa se as metas das organizações estão sendo afetadas pelos cancelamentos de RPNP diante da imposição do Decreto 9.428/18, e quais fatores tem implicado nos cancelamentos dos RPNP.

1.2 Estudos anteriores

Ribeiro (2010) realizou estudos com dados de 2004 a 2009 do Poder Executivo Federal, sobre a ineficiência da alocação dos recursos públicos devido a anualidade orçamentária ocasionados pela concentração destes no último trimestre do ano, ocorrendo a inscrição em RP. Para análise da tal ineficiência, Ribeiro utilizou entrevistas estruturadas à gestores orçamentários federais. As respostas apontaram para diversas causas dessa concentração de despesas no final do ano, como a política fiscal, o despreparo no setor público, a burocracia e o excessivo controle, o processo de definir e seguir as prioridades e a vigência anual dos créditos orçamentários.

O estudo de Cavalcanti (2019) se propôs a encontrar o período ótimo para manter empenhos em restos a pagar (pois se o cancelamento for tardio e o empenho permanecer inscrito, ele gera incertezas desnecessárias no resultado fiscal do governo, e se o cancelamento ocorrer em um período antes de sua provável liquidação gerará perdas de orçamento). A amostra foi de dados do Ministério da Educação e órgãos vinculados, no período de 2010 a 2014. Como resultado, foi encontrado que o prazo de 18 meses era eficiente para os pagamentos de despesas de custeio, mas ineficientes para despesas de capital.

No estudo direcionado aos municípios do Nordeste, Santos (2011) buscou analisar as consequências para o orçamento e contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de RPNP realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil, nos anos de 2008 e 2009, e observou que não havia correlação positiva significativa entre os índices de inscrição de despesas em RPNP e de cancelamento dessas despesas, no entanto, dado o montante dos orçamentos, os valores absolutos dessas inscrições e cancelamentos eram significativos e poderiam afetar negativamente o planejamento orçamentário.

Carvalho (2013) pesquisou sobre o tempo médio de execução das dotações orçamentárias entre 2003 e 2012, por meio do acompanhamento do fluxo de Restos a Pagar, onde os resultados

indicaram um tempo médio de 04 (quatro) a 05 (cinco) anos para a execução do orçamento das despesas discricionárias, sendo agravada pela dotação que vem sendo anualmente fixada acima da capacidade de execução, tendo um quarto da dotação não executadas no ano de sua provisão.

Parte 2. Metodologia

2.1 Amostra e coleta de dados

Este estudo pretende verificar através de questionário semiestruturado, se a MB adota políticas de direcionamento no sentido de incentivo a aceleração da sua liquidação, fim evitar o cancelamento de suas metas, e se há uma percepção dos agentes financeiros sobre a eficiência do resultado desta aceleração da liquidação. Como método quantitativo, a pesquisa adota um modelo de regressão de forma avaliar os efeitos do Decreto 9.428/18 nos cancelamentos de RPNP, antes e depois de 2018.

Diante do cenário de estoques de RP do governo federal, onde grande parte desse RP tem histórico no setor de educação, optou-se por investigar as instituições de ensino militar da MB subordinadas à Diretoria de Ensino da Marinha, acompanhando a pesquisa de Cavalcanti (2019), que apontou que do total das despesas inscritas em RP no Ministério da Educação 14,1% são pagos.

A população seriam as Organizações Militares (OM) de ensino de todo Brasil, englobando todas as Forças Armadas. Reservada as características atinentes, a amostra compreendeu a totalidade das 05 (cinco) Organizações Militares da MB, com naturezas similares na formação profissionalizante, contendo o objetivo de formação militar. As OM são subordinadas à Diretoria de Ensino da Marinha (DEnsM).

Os dados foram coletados do Tesouro Gerencial (SIAFI), do período de 2008 a 2021, cabível para avaliação de antes e depois dos impactos do Decreto 9.428/18.

2.2 Aspectos Qualitativos

Quanto à natureza da pesquisa é classificada como aplicada, descritiva, com aplicação de procedimentos de característica documental, bibliográfica e de levantamento. Do ponto de vista da abordagem do problema é classificada como qualitativa e quantitativa, denominada “quali-quant” (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Para análise qualitativa, a técnica utilizada foi a aplicação de um questionário semiestruturado com o intuito de encontrar os efeitos dos cancelamentos das metas organizacionais que eram traduzidas em empenhos inscritos em RP, a partir da percepção/ opinião dos agentes financeiros das instituições de ensino analisadas. As questões foram elaboradas com base nos resultados de Santos

(2017), onde constatou que a ausência orçamentária prejudica o cumprimento das metas a serem alcançadas pelas instituições de ensino do governo.

Assim, diante do decreto 9.428/18, visou-se revelar se as instituições pesquisadas adotaram políticas de aceleração de liquidação dos RPNP e a eficiência de sua liquidação. Quanto aos aspectos de recebimento de crédito no 4º trimestre, apontados por Ribeiro (2010), o questionário buscou trazer um relato dos impactos desses recebimentos de créditos quanto a dificuldade de liquidação, que gera a inscrição em RP. Quanto as questões dos prazos de validade dos RP impostos pelo Decreto, baseando-se na pesquisa de Cavalcanti (2019) sobre o período ótimo de manter os valores inscritos em RP, o questionário almejou extrair fatos que evidenciassem desvantagens orçamentárias devido ao limite de 03 (três) anos para a liquidação, sob pena de cancelamento da despesa.

O questionário foi aplicado nas 05 (cinco) OM de Ensino subordinadas à DEnsM por meio de formulário online, com perguntas abertas e fechadas, escala *likert* e contendo 05 perguntas no total, com a finalidade de obter a percepção do gestor relacionando restos a pagar e cumprimento de metas, sob os efeitos do Decreto 9.428/18.

Quadro 1 – Questionário

Questionário Semiestruturado
Perguntas
1 - Com relação à liquidação de RP inscritos, atualmente, há alguma política de direcionamento no sentido de incentivo a aceleração da sua liquidação?
2 - Com relação à liquidação de RP inscritos, na sua opinião, atualmente, há uma maior eficiência na liquidação dos RP Inscritos?
3 - O recebimento de créditos próximo ao final do exercício financeiro tem impactado na dificuldade de liquidação levando a maior inscrição em RP?
4 - Na sua opinião, o Decreto 9.428/18 tem impactado na gestão orçamentária e financeira da OM? Poderia descrever exemplos de metas não cumpridas ou empenhos que foram cancelados devido ao novo prazo de no máximo 3 anos para a liquidação do empenho?
5 - Gostaria de descrever mais alguma questão a respeito do Decreto 9.428/18?

Fonte: Elaborado pelos autores

2.3 Aspectos Quantitativos

Optou-se por fazer a análise desta investigação em três etapas, anualmente, sendo a primeira utilizando-se a estatística descritiva, a segunda realizando a análise da matriz de correlação e a terceira verificando o efeito das variáveis via modelo de regressão dos dados.

Sobre a análise descritiva utilizou-se os dados extraídos do Tesouro Gerencial que consideram a média anual do número de empenhos cancelados (metas canceladas) antes e após 2018, considerando os efeitos do Decreto. Ao se tratar da análise bivariada, foi utilizada a correlação de

Pearson para medir a força de relacionamento entre duas variáveis escalares, “indica até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com as de outras”. Para análise quantitativa utilizou-se regressão múltipla, na tentativa de estabelecer uma equação que descreva o relacionamento das variáveis (STEVENSON, 1981). Para o teste de normalidade foi utilizado o método de Doornik-Hansen, Shapiro-wilk e Jarque-Bera, e Breusch-Pagan para a heteroscedasticidade, com erros padrão robustos.

Nesta pesquisa será tratado o relacionamento do cancelamento de RP não processados com as inscrições de RPNP, dotações recebidas anuais e no 4º trimestre.

Este trabalho utilizou a pesquisa documental, com as seguintes características:

Quadro 2 – Variáveis analisadas

Dimensão	Variável	Base	Período Anual	Sinal esperado
Volume Cancelamento RPNP	“RPNP Cancelado” (Variável dependente)	SIAFI – Tesouro Gerencial	2008 a 2021	Não há
Volume do Recebimento de Recursos	“Dotação Anual Recebida” (Variável independente)	SIAFI – Tesouro Gerencial	2008 a 2021	+
	“Dotação Recebida 4º trimestre” (Var. independente)	SIAFI – Tesouro Gerencial	2008 a 2021	+
Volume não executado ao ano	“Inscrição em RPNP” (Variável independente)	SIAFI – Tesouro Gerencial	2008 a 2021	+
<i>Dummy</i>	β_4 decreto 9.428	---	Antes Decreto	-
<i>Dummy</i>	β_4 decreto 9.428	---	Após Decreto	+

Fonte: Elaborado pelos autores

No quadro 2, relacionamos as variáveis que foram analisadas, as bases e o período que foram utilizados para geração dos dados, que abrangeu o período de 14 anos.

2.3.1 Modelo e hipótese do estudo

Ao considerar que um dos objetivos do trabalho é verificar se o volume de cancelamento de RPNP apresenta correlação com o volume de dotações de créditos recebidos no ano, créditos recebidos no 4º trimestre do ano e montantes de RPNP inscritos, foi estruturado o modelo de regressão que é representado pela seguinte equação:

$$(1) \quad Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$

Para detectar os efeitos no cancelamento de RPNP, antes e depois do Decreto foi incorporada a variável dummy “ β_4 decreto 9.428” no modelo, sendo:

Dummy = 1 (observações a partir de 2018)

Dummy = 0 (demais casos).

Apresenta-se o modelo final e suas variáveis:

$$(2) \text{ Cancelamento de RPNP} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Dotações Recebidas anual} +$$

$$\beta_2 \text{ Dotações Recebidas 4º trimestre} + \beta_3 \text{ Inscrição de RPNP} + \beta_4 \text{ decreto 9.428} + \varepsilon$$

Dessa forma, busca-se a validação do modelo que tem as seguintes hipóteses:

H1 - o volume de dotações recebidas no ano influencia o volume de cancelamento de RPNP;

H2 - o volume de dotações recebidas no 4º T influencia o volume de cancelamento de RPNP;

H3 - o montante de RPNP inscrito influencia o volume de cancelamento de RPNP; e

H4 – o Decreto 9.428/2018 influencia o volume de cancelamento de RPNP.

Foram efetuados tratamentos nas variáveis da amostra buscando a estabilização das métricas no que tange o tamanho. Para isso, as variáveis independentes foram divididas pelas respectivas médias. A variável “Cancelamento de RPNP”, para uniformizar o efeito tamanho, considerou-se cada observação anual proporcional ao seu valor total, e posteriormente dividiu-se pelas demais variáveis do modelo, fim demonstrar o percentual de cancelamentos de RPNP gerados a partir das variáveis independentes, sendo assim um cancelamento de RPNP relativo.

As próximas seções apresentam e discorrem os resultados encontrados após as três etapas de análise (estatística descritiva, correlação e regressão) e a aplicação do questionário.

Parte 3. Análise dos resultados

A análise descritiva teve como resultado que a média anual do número de empenhos cancelados depois da vigência do Decreto em 2018, aumentou 134% comparado aos cancelamentos de empenhos de 2008 a 2017. Constatando maior cancelamento das metas após o Decreto.

Tabela 1 - Número de metas canceladas

OM/ANO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
OM1	3	0	4	11	14	11	20	16	13	19	2	1	11	15
OM2	0	2	0	8	4	14	3	7	24	2	35	2	13	107
OM3	3	0	0	2	1	2	13	4	50	3	12	14	2	25
OM4	1	0	0	2	0	1	3	2	27	19	9	7	5	33
OM5	0	0	0	1	0	1	0	3	7	0	2	5	0	0
Total	7	2	4	24	19	29	39	32	121	43	60	29	31	180

Fonte: Elaboração própria

A média antes do decreto foi de 32 e após o decreto foi de 75 empenhos (metas canceladas).

Na aplicação do modelo de regressão, o teste de *Jarque-Bera* para a normalidade dos resíduos e Teste de *Breusch-Pagan* para a heteroscedasticidade apontaram que os erros não tinham distribuição normal, como também não possuíam homocedasticidade das variâncias, que neste último foi realizado um teste com erros padrão robustos. Quanto à normalidade, segundo o teorema do limite

central, tal como exposto por Brooks (2008) como também por Field (2009, p. 113), há uma convergência para a distribuição normal, relaxando-se o pressuposto de normalidade dos resíduos.

Quanto ao teste relativo ao conjunto das variáveis (Teste F), verificou-se p -valor $<$ que o nível de significância (NS) de 5%, neste caso, aceitando a hipótese alternativa de que o modelo como um todo é significativo. Os resultados apresentaram que as variáveis “dotações recebidas 4º trimestre” e “Inscrição de RPNP” possuem p -valor $<$ NS 5%, logo, exercem influência na variável “Cancelamento relativo de RPNP”. A variável “dotação recebida anual”, com p -valor $>$ NS 5%, não possui correlação com o Cancelamento de RPNP.

Assim, o conjunto das variáveis independentes explicam 99,95% dos cancelamentos RPNP, o alto valor neste caso parece demonstrar sinais de multicolinearidade, conforme Alves et al., (2011) para $FIV > 5$ há sinais de multicolinearidade entre as variáveis independentes. Porém os FIV apresentados estavam abaixo do tolerável, prosseguindo assim com o modelo.

Tabela 2 - Resultado da Regressão sem variável *dummy* Decreto 9.428/18

Variáveis	Coefficientes	p-valor	FIV	R ² ajust	F p-valor	razão-t
Intercepto	0,0194340	0,0060 ***	-			2,840
Dotação	-0,0136570	0,0774 *	4,123	0,999554	1,5e-113	-1,794
Inscrição_RPNP	1,00206	<0,0001 ***	3,797			222,7
Dotação 4T	1,00789	<0,0001 ***	2,171			161,9

Fonte: Elaboração própria

p -valor Norm = 3,78293e-51 p -valor Heter = 0,000243289

Foi gerada nova regressão considerando a influência do Decreto 9.428/2018 no cancelamento de RPNP. Os pressupostos foram tratados de igual forma ao modelo anterior. Com o P -valor menor que 5% para o Teste F, mantém-se a afirmativa de que o modelo explica as variações nos cancelamentos relativos de RPNP.

Para o Teste T, nas variáveis “Inscrição RPNP” e “dotações recebidas 4º trimestre” observa-se que o P -valor perfaz um montante menor que 5%, levando a afirmativa de que o decreto contribui para as variações do cancelamento relativo de RPNP.

Ao comparar o R-quadrado (0,999550) do modelo de regressão que contém a *Dummy*, e o R-quadrado (0,999554) do modelo de regressão sem considerar a *Dummy*, percebe-se que a inclusão desta variável “Decreto”, não implicou em maior explicação dos cancelamentos relativos de RPNP.

Tabela 3 - Resultado da Regressão com variável *dummy* Decreto 9.428/18

Variáveis	Coefficientes	p-valor	FIV	R ² ajust	F p-valor	razão-t
Intercepto	0,0211911	0,0113 **	-			2,609
Dotação	-0,0151341	0,0635 *	4,614			-1,888
Inscrição_RPNP	1,00303	<0,0001 ***	4,114	0,999550	4,1e-111	224,5
Dotação 4T	1,00866	<0,0001 ***	2,257			156,1
Decreto 9.428/18	-0,00703000	0,4184	1,154			-0,8144

Fonte: Elaboração própria

p-valor Norm = 0,000788625

p-valor Heter = 0,00000183655

Portanto, no modelo de regressão proposto neste estudo, pode-se dizer que, as variáveis “dotações recebidas no 4º trimestre” e “Inscrição de RPNP” influenciam os cancelamentos de RPNP, tanto no período anterior quanto no posterior ao Decreto 9.428/18, não aceitando a H1 de que as dotações anuais influenciam nos cancelamentos de RPNP, aceitando a H2 e H3 de que as dotações recebidas no 4º trimestre e inscrições em RPNP influenciam nos cancelamentos de RPNP, respectivamente, e aceitando a H4 de que o Decreto 9.428/2018 influencia o volume de cancelamento de RPNP pela análise descritiva. Os problemas econométricos encontrados foram os testes de normalidade, homocedasticidade e multicolinearidade, embora sem apresentação de $FIV > 5$.

Quanto às Implicações do Decreto 9.428/18, no modelo de regressão e na amostra analisada, não se pode inferir que o Decreto 9.428/18 gerou uma maior influência no cancelamento de RPNP em relação aos períodos anteriores a 2018, ao incluir a variável *dummy*. Porém observou-se uma maior média anual de cancelamentos de empenhos do período de 2008 a 2017 (aumento de 134%), conforme análise descritiva, demonstrando o cumprimento legal por parte das OM da área de educação profissional da MB. Estes fatos provavelmente decorrem das políticas de incentivo a aceleração a liquidação de RPNP da MB, conforme constatado nos questionários juntos aos agentes financeiros, onde pelo menos 80% dos questionados percebem que há um grande ou extremo direcionamento da MB no sentido de aceleração da sua liquidação e percebem que há uma grande ou moderada percepção no sentido de uma maior eficiência na liquidação de RP.

Com relação aos recebimentos de recursos no 4º trimestre, observa-se que há uma influência destes atos administrativos no cancelamento de RPNP, $P\text{-valor} < \alpha$, corroborando com os resultados de Ribeiro (2017). Quando os agentes financeiros foram questionados sobre os impactos na gestão dessas despesas decorrentes ao recebimento destes créditos, todas as repostas foram direcionadas como extremo impacto na liquidação da despesa naquele ano, adicionalmente foi mencionado que muitas empresas entram em recesso no fim do ano, e que acabam postergando a liquidação para o ano subsequente. Ainda nos questionários, verificou-se que ocorrem inscrições em RP desses créditos,

mesmo tendo em vista a liquidação no ano posterior, dado a escassez de recursos. Sendo assim, verifica-se um desequilíbrio orçamentário em decorrência ao recebimento dos recursos ao final do exercício financeiro.

Ao se tratar sobre o período de 36 meses para a liquidação das despesas de RPNP, verificou-se pelos questionários empregados que este prazo seria suficiente para a execução da fase de liquidação tanto para materiais e serviços, seguindo os mesmos resultados encontrados por Cavalcanti (2019), onde verificou que 18 (dezoito) meses seriam suficientes para a liquidação de despesas de custeio. Dessa forma, o Decreto mostra-se razoável quanto a tolerância a liquidar. O ponto acrescentado pelos questionários respondidos foi o fato de a impossibilidade da ocorrência da liquidação devido aos contratos terem vigência de 01 (um) ano, embora o arrolamento do RPNP permitir até o limite de 36 (trinta e seis) meses, que por motivos inflacionários, as empresas podem não mais horarem com o serviço e entrega do material.

Ao observar as influências das doações nos cancelamentos das metas, verifica-se que de fato há uma atuação significativa da variável independente, diferentemente dos resultados encontrados por Santos (2011). Ainda assim, Santos (2011) discorre acerca dos grandes valores absolutos das inscrições que podem afetar o planejamento. Os questionários respondidos trouxeram a possibilidade de inscrições como medida de reserva ao ano seguinte, o que neste ponto corrobora com Santos (2011), uma vez que as dotações do ano subsequente se recebidas, podem gerar excessos e novas inscrições em RPNP.

Ao verificar as defluências das dotações recebidas anualmente sobre os cancelamentos das metas, observa-se que estatisticamente não há significância que comprove tal relação. Dessa forma, pode-se deduzir que os estudos de Carvalho (2013), que assinalou as dotações anualmente fixadas acima da capacidade de execução naquele ano, não provocam os cancelamentos de futuros RPNP. Mesmo assim, o prazo médio 04 (quatro) a 05 (cinco) anos para a execução das despesas, pontuado naquele estudo, não seria mais possível após o Decreto de 9.428/18 para os RPNP, podendo deduzir que atualmente as dotações anuais podem ter um determinado volume de cancelamento das metas.

Conclusões

Esta pesquisa se propôs a identificar como os cancelamentos de RPNP, após o decreto 9.428/18, afetaram as metas organizacionais da área de Ensino da MB. Adicionalmente, buscou-se averiguar a relação entre o cancelamento de RPNP com as variáveis explicativas de dotações orçamentárias recebidas no ano e no quarto trimestre, e os montantes inscritos em RPNP.

Estudos evidenciam que atingimento da meta fiscal superávit primário, tem causado elevação de estoques de RP com as práticas de “rolagem orçamentárias” por meio de inscrições em RP. Em consonância a essas ações, na inobservância do princípio da anualidade, surge um orçamento “paralelo”, que compromete a receita no ano seguinte e leva à indisponibilidade de caixa do governo.

Os RPNP no governo federal, durante muitos anos, têm causado efeitos prejudiciais à administração pública. A sobrecarga de dotação no último trimestre do ano leva a maiores inscrições em RP não processados e por consequência um maior número de cancelamentos de RPNP, que se traduz em cancelamento de metas nas organizações.

Como medida de mitigação, pode-se observar o esforço do governo com a promulgação do Decreto 9.428/18, que gerou efeitos substanciais, apurados nesta pesquisa para a área de educação da MB, fazendo com que políticas orçamentárias viessem a ser implementadas.

O Decreto surge com a intenção de conter o estoque dos RPNP, onde gestores têm até 3 anos para liquidar os empenhos inscritos em RPNP. Esta pesquisa tem o intuito de demonstrar que os efeitos do decreto podem ser observados nas metas de ensino da MB, onde a partir da vigência do decreto, um número maior de empenhos foram cancelados, de acordo com a estatística descritiva, traduzindo-se em metas que também foram canceladas. Adicionalmente, o cancelamento dessas metas é explicado pelo recebimento de dotação no 4º trimestre do ano e pelas inscrições em RPNP.

Ainda assim, tais medidas não são suficientes para a solução derradeira dos futuros cancelamentos atrelados ao RPNP, visto que os recebimentos de dotação no último trimestre do ano influenciam nesses cancelamentos, e estes recebimentos tardios esbarram em estratégias políticas.

Parte da solução pode estar nos reforços de recebimentos das dotações diluídas durante o ano, uma vez que estas não demonstraram estatisticamente influência sobre o cancelamento de RPNP.

Assim, há muitos desafios a serem realizados para a solução da problemática dos cancelamentos de RPNP, que neste estudo entende-se como cancelamento de metas nas organizações de ensino da MB, visto que cancelamentos são influenciados pelos recebimentos de dotação no fim do exercício – fruto de interesse político, e por consequência, maior inscrição de RPNP. As organizações se encontram diante de questões políticas até as administrativas, enfrentam desafios de adequação de planejamento para recursos que são provisionados ao final do ano, e sendo necessário transpassar as barreiras burocráticas dos processos de licitações e dificuldades de recursos operacionais.

Esta pesquisa vem contribuir no campo acadêmico com estudos relacionados ao novo Decreto 9.428/2018 que trouxe mudanças no tratamento dos RPNP; para os entes governamentais, como

demonstração dos reflexos do decreto nas metas organizacionais; e para a sociedade por se tratar da gestão do gasto público, melhores entregas de serviço à população e *accountability*.

Considera-se como limitação de pesquisa o número reduzido de OM da área de ensino investigada dentro do universo de OM da MB. Como sugestão de pesquisas futuras este estudo pode ser aplicado nas demais entidades governamentais militares e civis.

REFERÊNCIAS

ALVES, Alessandro Pereira *et al.* A relevância dos gastos com P&D para o mercado Brasileiro de capitais: um estudo com distribuidoras de energia elétrica no período de 2002 a 2009. **RAI - Revista de Administração e Inovação - USP**, [s. l.], v. 8, n. 2, p. 216–239, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.5773/rai.v8i2.703>. Acesso em: 22 jun. 2022.

ALVES, Diego P. Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal. **Prêmio Tesouro Nacional de monografias**, [s. l.], v. II, p. 1–16, 2011.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612163584>

AUGUSTINHO, Sonia Maria; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; LIMA, Isaura Alberton de. a “Contabilidade Criativa” E a Inscrição De Restos a Pagar Como “Expediente” Para Alcançar O Superavit Primário. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, [s. l.], v. 3, n. 4, p. 127, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.18696/reunir.v3i4.167>

BARBOSA, Evandro Maciel. DÍVIDA PÚBLICA. *In*: BLUCHER (org.). **O CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO COMO DIRETRIZ PARA A FIXAÇÃO DA VIGÊNCIA DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS: O PARADOXO ENTRE OS RESTOS A PAGAR E O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO**. São Paulo: [s. n.], 2019. p. 664.

BRASIL. **DECRETO Nº 9.428, DE 28 DE JUNHO DE 2018**. [S. l.], 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9428.htm. Acesso em: 9 jun. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 10.861, DE 14 DE ABRIL DE 2004**. [S. l.], 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.861.htm. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 11.279, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2006**. [S. l.], 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111279.htm. Acesso em: 14 jun. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. [S. l.], 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 3 jun. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 9.394, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1996**. [S. l.], 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm. Acesso em: 19 jun. 2022.

CARVALHO, Munique Barros. Restos a pagar e a anualidade orçamentária. *In*: , 2013. **Escola**

Nacional de Administração Pública - Enap. [S. l.: s. n.], 2013. p. 70.

CAVALCANTI, Rodrigo Luiz Costa. Análises Estatísticas com abordagem na gestão pública : Um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar Análises Estatísticas com abordagem na gestão pública : Um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar. **Dissertação de Mestrado em Biometria e Estatística Aplicada**, [s. l.], 2019.

CUNHA, Hernany Carneiro. **ORÇAMENTO PÚBLICO NA REDE FEDERAL DE ENSINO: Uma análise dos fatores que influenciaram o planejamento e a execução orçamentária dos Institutos Federais de Educação no Brasil de 2010 a 2013.** 131 f. 2015. [s. l.], 2015.

FERREIRA, Marlon Cruz; SOUZA, Flavio Sergio Rezende Nunes de. Cancelamento de Restos a Pagar e seus Determinantes: Análise em prol da Otimização do Gasto Público. **VII Encontro Brasileiro de Administração Pública**, Brasília - DF, p. 1–16, 2020. Disponível em: <http://ebap.sbap.org.br/>

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 18. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes; VALLE, Paulo Fontoura; PEREIRA, Fabiano Maia. **Avaliação dos Restos a pagar 2022.** [S. l.], 2021.

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**, [s. l.], v. 1, n. 01, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2020.78>. Acesso em: 9 jun. 2022.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico.** 2. ed. Novo Hamburgo - RS: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Leonardo César. **Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos | Portal TCU.** 37 f. 2010. - Instituto Serzedello Corrêa – ISC-TCU, [s. l.], 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/impactos-da-anualidade-orcamentaria-na.htm>. Acesso em: 19 jun. 2022.

RODRIGUEZ, Vicente. FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS: O FUNDEF E A POLÍTICA DE DESCENTRALIZAÇÃO. **Cadernos Cedes**, [s. l.], v. 55, 2001.

SANTOS, Alexandre Rodrigues *et al.* Orçamento, Indicadores e Gestão de Desempenho das Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 9, n. 4, p. 276–285, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.21118/apgs.v9i4.5116>. Acesso em: 14 jun. 2022.

SANTOS, Vinicius Salles. As consequências, para o orçamento e contabilidade pública, da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados realizados em capitais estaduais da região nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009. **Revista Ambiente Contábil**, [s. l.], v. 1, n. 3, p. 37–59, 2011.

STEVENSON, W. J. Estatística aplicada à administração - Tradução: Alfredo Alves de Farias. **editora HARBRA Ltda.**, [s. l.], p. 495, 1981. Disponível em: <https://acervodigital.ssp.gov.br/pmgo/bitstream/123456789/308/21/Livro - Estatística Aplicada a Administração - Cap 4.pdf>