



Os Efeitos Orçamentários decorrentes da implementação do Decreto nº 9.428/2018 nas Universidades Federais Brasileiras

The Budgetary Effects arising from the implementation of Decree No. 9,428/2018 in Brazilian Federal Universities

Luciano Deretti ^a

Marina Bagatin de Souza Moreira
do Prado ^a

José Roberto Frega ^a

^a Universidade Federal do Paraná

Resumo

Palavras-chave

Decreto nº 9.428/2018. Universidades Federais. Restos a Pagar. Orçamento Público.

O governo federal apresentou um forte crescimento dos restos a pagar não processados (RPNP) no período de 2008 a 2014, fazendo com que o Tribunal de Contas da União adotasse medidas para conter esse aumento. Uma das medidas foi a edição do Decreto nº 9.428/2018, o qual, entre outros assuntos, dispõe que os RPNP não liquidados em até 3 anos após sua inscrição serão cancelados pela Secretaria do Tesouro Nacional. A presente pesquisa tem como objetivo analisar os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 nas inscrições dos RPNP nas Universidades Federais do Brasil, e quais seriam as relações entre as inscrições em RPNP com Despesas empenhadas no 4º Trimestre (4ºT), Despesas pagas e o cancelamento dos RPNP. A metodologia utilizada é a de uma pesquisa descritiva, documental e qualitativa. A coleta de dados foi realizada com dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). A análise qualitativa foi realizada através da estatística descritiva, da aplicação do Teste T e da regressão de dados em painel. Os resultados alcançados foram que as variáveis Decreto nº 9.428/2018, Empenhos no 4ºT e Despesas Pagas têm um efeito significativo nas inscrições em RPNP e a variável Cancelamento RPNP não influencia as inscrições em RPNP.

Keywords

Decree No. 9,428/2018. Federal Universities. Remains to be paid. Public budget

Abstract

The federal government showed strong growth in unprocessed outstanding payments (RPNP) in the period from 2008 to 2014, causing the Federal Audit Court to adopt measures to contain this increase. One of the measures was the issuance of Decree No. 9,428/2018, which, among other matters, provides that RPNPs not settled within 3 years of their registration will be canceled by the National Treasury Secretariat. The present research aims to analyze the effects of Decree No. 9,428/2018 on RPNP registrations at Federal Universities in Brazil, and what would be the relationships between RPNP registrations with Expenses committed in the 4th Quarter (4th Q), Expenses paid and cancellation of the RPNP. The methodology used is descriptive, documentary and qualitative research. Data collection was carried out with data extracted from the Federal Government's Integrated Financial Administration System (SIAFI). The qualitative analysis was carried out using descriptive statistics, the application of the T Test and panel data regression. The results achieved were that the variables Decree nº 9,428/2018, Commitments in the 4th Q and Expenses Paid have a significant effect on registrations in RPNP and the variable RPNP Cancellation does not influence registrations in RPNP.

Informações do artigo

Recebido: 02 de setembro de 2025
Aprovado: 06 de setembro de 2025
Publicado: 22 de setembro de 2025

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Ferreira e Oliveira (2017), o Orçamento Público é visto como uma arena de disputas políticas, de manobras fiscais e de pouca eficiência prática. O Orçamento Público acaba se tornando, para a economia do Estado, um importante instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, por intermédio do qual se viabilizam as prioridades e metas traçadas pela Administração Pública (Kohama, 2014).

Queiroz (2020) enfatiza que, para uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, os gestores públicos precisam efetuar suas ações de forma planejada em obediência ao princípio da anualidade, por intermédio da Lei Orçamentária Anual (LOA), que prevê a estimativa de receitas e fixação de despesas executadas ao longo do ano. Diante disso, ocorrem algumas distorções do que é planejado e o que realmente é executado pelos gestores públicos.

Segundo Vasconcelos (2018), o princípio da anualidade pode ocasionar ineficiência de gastos por meio dos gestores, com o risco de despesas desnecessárias e sem planejamento para não perder o orçamento já aprovado, principalmente nos últimos meses do exercício. Contudo, diante da tal rigidez que é imposta pela anualidade orçamentária, são permitidas exceções de acordo com o artigo nº 165 da Constituição Federal. Uma dessas exceções seria a conta dos restos a pagar. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) define restos a pagar “como despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas, até dia 31 de dezembro do exercício financeiro vigente” (MCASP, 2023, p. 130).

Aquino e Azevedo (2017) descrevem que o problema das despesas classificadas como restos a pagar é um desafio para o regime fiscal vigente, podendo vir a se transformar numa maquiagem fiscal, melhorando artificialmente o superávit financeiro, pois essas despesas não farão parte do cálculo. O mesmo autor afirma que pode haver a perda da credibilidade do orçamento e uma menor transparência devido aos créditos ou os deficit carregados de anos anteriores.

De acordo com Alves (2011), o Governo acaba adotando uma postura conservadora para o alcance da meta de superavit primário o quanto antes possível, ocasionando uma grande concentração de emissão de empenhos no final do exercício devido a liberação tardia do orçamento. Essa postura acaba por aumentar o montante de despesas inscritas em restos a pagar, devido grande parte por falta de planejamento, visto que o gestor se preocupa em empenhar toda a dotação disponível antes do final do exercício financeiro em razão da liberação tardia (Alves, 2011).

A concentração e o aumento das inscrições nas contas em restos a pagar aumenta o risco para a execução financeira e orçamentária do governo federal, e como consequência, contribui para distorções fiscais nas contas públicas. O crescimento da inscrição em restos a pagar possibilita a criação de um orçamento paralelo ao que está sendo executado (Tollini, 2016).

O aumento do montante de inscrição em restos a pagar ocasiona outro problema como a dificuldade de planejamento e execução dos orçamentos seguintes, visto que as despesas oriundas de exercícios anteriores também constituem dívida para a administração pública, mesmo estas não fazendo parte do orçamento aprovado para o ano vigente (Aquino & Azevedo, 2017).

O crescimento da rubrica restos a pagar alertou o Tribunal de Contas da União (TCU), que tem

no aumento excessivo das inscrições em restos a pagar que ocorreram no período de 2008 a 2014, onde nos últimos cinco anos fugiu de qualquer padrão aceitável (Mota, Correa & Nascimento, 2022). Diante do exposto, o TCU determinou que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) apresentassem um plano de ação conjunto com o objetivo de conter, nos próximos exercícios, o aumento do estoque de restos a pagar processados e não processados, para atendimento ao princípio da anualidade (TCU, 2016).

Em resposta ao TCU, foi editado o Decreto nº 9.428/2018, de 28 de junho de 2018, que passou a restringir as dotações orçamentárias que constituíam 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. (Mota et al., 2022).

De acordo com Ferreira, Miras e Costa (2022), o Decreto nº 9.428/2018 promoveu algumas alterações, dentre elas a ampliação do escopo de RPNP que passaram a ser bloqueados para fins de análise pelos gestores responsáveis e a determinação de prazo final de três anos para que os RPNP sejam liquidados, do contrário eles serão cancelados.

Nascimento (2020) investigou como o impacto da mudança realizada pelo Decreto nº 9.428/2018 é capaz de promover o favorecimento da gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal, e enfatizou que a edição do mencionado decreto contribuiu positivamente com a gestão das finanças públicas do governo federal. O autor afirma ainda que o prazo de limite de três anos para execução de restos a pagar, estabelecido no art. 68 do Decreto nº 93.872/86, possibilita tempo suficiente para execução plena das despesas na maioria dos casos analisados. Ademais, cita que essas mudanças exigem dos órgãos vinculados ao MEC maior eficiência na gestão dos RPNP, uma vez que não se dispunha mais de prazo indeterminado para a execução dessas despesas.

Através dessa conjuntura, percebe-se o grande desafio que os gestores do orçamento público têm sobre o processo de planejamento e execução do mesmo e para o cumprimento do princípio da anualidade, com a racionalidade no uso dos recursos públicos e na qualidade do gasto efetuado. Desafio esse presente nos órgãos da Administração Pública Indireta, incluindo o caso das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, que apresentam todos os anos um relevante montante de inscrição em RPNP (Nascimento, 2020).

Sob este entendimento, com vistas a entender os reflexos dessas ações em uma instituição pública de ensino superior, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: O Decreto nº 9.428/2018 causa efeito nas contas de inscrição em RPNP no âmbito das Universidades Federais do Brasil? Assim, tem-se como objetivo analisar os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 na inscrição dos RPNP na administração orçamentária das Universidades Federais do Brasil, e quais seriam as relações entre as inscrições em RPNP com Despesas empenhadas no 4ºT, Despesas pagas e o cancelamento dos RPNP.

Esta pesquisa se justifica pela relevância e atualidade do tema contas restos a pagar. Se faz importante a compreensão dos restos a pagar, pois, por meio deles, podem ocorrer o aumento desproporcional das dívidas públicas, comprometendo o planejamento das universidades no ano da inscrição e/ou subsequentes pela sua liquidação. O aumento das inscrições em restos a pagar tem como consequência, por exemplo, o aumento do endividamento público e a redução da transparência

(Aquino & Azevedo, 2017).

Como relevância, esse estudo busca contribuir para a eficiência e gestão dos recursos públicos, para uma melhora do processo de controle do planejamento e da execução orçamentária, além de auxiliar os gestores na tomada de decisão e contribuir para a melhoria dos serviços públicos oferecidos à sociedade. Há uma necessidade de propiciar à sociedade transparência de como está sendo aplicado os recursos públicos.

Sob o ponto de vista acadêmico, o estudo se justifica por contribuir com outros estudos realizados na temática de restos a pagar nas universidades federais como o trabalho de Mota et al. (2022), Queiroz (2020), Coelho et al. (2019) e Nonaka (2019). Este estudo preenche uma lacuna acadêmica existente, pois há poucos artigos científicos sobre restos a pagar que abordam a influência ou o impacto do Decreto nº 9.428/2018 no âmbito das universidades federais. A presente pesquisa atende a recomendação feita por Cavalcanti (2019), que argumentou a necessidade da realização de estudos que acompanhem o impacto da limitação na vigência dos restos a pagar, imposta pelo Decreto nº 9.428/2018 e também a recomendação de Vasconcelos (2018), que sugeriu a realização de estudo focado nos RPNP.

A pesquisa pode abrir caminhos ao desenvolvimento do pensar e refletir sobre a temática em estudo para toda a comunidade científica e, de um modo particular, contribuir para elaboração de outras pesquisas.

Para fins de requisito para a publicação dessa pesquisa, a temática escolhida referente ao item 1.1 do Comunicado nº 2, de 24 de abril de 2025 é a (1) Gestão Pública nas Universidades Públicas e Institutos Federais.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Despesas Públicas

O processo orçamentário no setor público, também denominado ciclo orçamentário, se difere do setor privado, e é constituído por quatro etapas: Primeiro se elabora a proposta orçamentária, segundo ocorre a discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, em terceiro ocorre a execução orçamentária, e por último o controle da execução orçamentária (Giacomoni, 2010).

De acordo com Fontes e Naves (2014), após a aprovação do orçamento, vem a fase da execução do mesmo, sendo que a ferramenta utilizada no Brasil para a execução e controle do orçamento federal é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), implantado e desenvolvido em 1987 pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), representando um marco histórico para o orçamento público brasileiro. De acordo com Lima e Castro (2003), despesa pública é o conjunto de gastos do Estado para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para realizar investimentos, e devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo.

Na Lei nº 4.320/1964 estão previstos os três estágios para a realização da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento. A primeira fase é o empenho conforme citado no artigo 58: “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Os empenhos são classificados em ordinário,

De acordo com Mota (2009), o empenho é a garantia que a repartição pública dá ao fornecedor sobre a sua autorização legal para realizar gastos. O empenho é o direito adquirido do contratado, porém não representa uma obrigação certa, sendo que a futura despesa está relacionada ao limite de crédito disponível, e a sua liquidação será realizada com a comprovação de documentos a fim de apurar a origem, sendo o estágio da liquidação é o mais expressivo fator gerador da despesa (Coelho et al., 2019).

A segunda fase da despesa pública é a liquidação, conceituada no artigo 63 da Lei nº 4.320/1964: “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (Lei nº 4.320, 1964). Na fase de liquidação, são efetuadas as verificações sobre o cumprimento do contrato, de venda ou serviço prestado, a fim de eliminar a obrigação, que ocorrerá na próxima etapa (Giacomoni, 2010).

E por último a fase da execução da despesa, em que o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. O artigo 64 da Lei nº 4.320/1964 descreve que “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (Lei nº 4.320, 1964). O Decreto-Lei nº 200/1967, em seu artigo 80, § 1º, determina que a autoridade competente em questão é o Ordenador de Despesas, caracterizado pela “autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda” (Decreto-Lei nº 200, 1967).

2.2 Restos a Pagar

O MCASP (2023) define restos a pagar como despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente. Legalmente, o conceito de restos a pagar encontra-se no artigo 36 da Lei nº 4.320, de 23 de dezembro de 1964, que se consideram restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas. (Lei nº 4.320, 1964).

De acordo com o MCASP (2023), os restos a pagar são divididos em duas categorias: restos a pagar processados, onde as despesas estão em estágio de pagamento, portanto passaram pelos estágios do empenho e liquidação, mas que não foram efetivamente pagas até o encerramento do exercício; e restos a pagar não processados, que são as despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas, sendo assim, existe uma etapa pendente de confirmação de direito pelo credor. Nesta pesquisa o foco será exclusivamente nos restos a pagar não processados.

Referente a inscrição em RPNP, verifica-se quais despesas devem ser inscritas em RPNP e anulam-se as demais para após inscreverem os RPNP do exercício, sempre observando as disponibilidades financeiras do ente, assim evitando possíveis desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas (MCASP, 2023). O cancelamento das despesas de RPNP pode acarretar reflexos no aumento no resultado do sistema financeiro, ou seja, o resultado financeiro será incorporado à receita do exercício em que se operar, conforme estabelece o artigo 38 da Lei nº 4.320/1964 (Piscitelli & Timbo, 2010).

A base legal de regulamentação dos restos a pagar consiste na Lei Complementar nº 101/2000 na Lei nº 200/1967, na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 93.872/1986, sendo os dois últimos que

necessárias à inscrição desse tipo de despesa e seus prazos.

Até 2011, os RPNP tinham validade até 31 de dezembro do ano seguinte. Posteriormente, o Decreto nº 7.654/2011 ampliou para 18 meses esse prazo, alterando a validade para 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, estabelecendo algumas exceções para a data limite, como o PAC, despesas com saúde e educação (Decreto nº 7.654, 2011). O Decreto nº 7.654/2011 alterou mais uma vez o artigo 68 do Decreto nº 63.872/86, onde além de aumentar por seis meses a validade dos RPNP, ele incluiu mais oito parágrafos ao artigo, aumentando significativamente as exceções para cancelamento dos RPNP (Decreto nº 7.654, 2011).

Deste modo, de acordo com Nascimento (2020), observa-se que a intenção era garantir o cumprimento do princípio da anualidade, a partir das alterações das normas editadas em 2011, garantindo a continuidade da execução da despesa e prevendo a possibilidade de inscrição de empenhos em RPNP, dando-lhes validade de 18 meses. O mesmo autor cita que após o término da validade, a norma presumiu casos em que os gestores poderiam ampliar a validade de alguns RPNP por prazo indeterminado, garantindo a continuidade da execução até o término da entrega do objeto adquirido ou contratado.

A alteração das normas permite induzir que a intenção era de forçar o cancelamento dos empenhos inscritos em RPNP, onde as entregas não foram concluídas ao longo do tempo, se esquecendo nas contas das unidades gestoras (Nascimento, 2020). Havia também a expectativa que os desbloqueios efetuados pelos gestores fossem realizados na medida necessária à garantia da continuidade da execução, em que, pouco tempo após o desbloqueio, ocorresse o término do recebimento do objeto, com posterior liquidação e pagamento da despesa (Nascimento, 2020).

Contudo, o que se viu foi um forte crescimento do estoque de RPNP observado nos anos que sucederam a edição do Decreto nº 7.654/2011, quando o montante saltou de R\$ 141,2 bilhões em 2011 para R\$ 228 bilhões em 2014, conforme publicado no STN. (STN, 2023). Diante desse cenário de crescimento do estoque de restos a pagar, o TCU determinou à STN e à SOF que fosse apresentado um plano de ação conjunto com o objetivo de conter o aumento, e o Governo Federal, em 2018, editou o Decreto nº 9.428/2018, para impor limitações às inscrições em RAP não processados.

De acordo com Ferreira et al. (2022), o Decreto nº 9.428/2018 dispõe que as despesas inscritas em RPNP no início do exercício financeiro terão seus saldos bloqueados caso não sejam liquidadas até 18 meses após a sua inscrição. 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 (Ferreira et al. 2022).

Com a promulgação do Decreto nº 9.428/2018, espera-se que os estoques de RPNP diminuam, visto que agora o limite das inscrições é de no máximo 3 anos (exceto para as despesas mencionadas no Art.1º§3º), sendo assim, não é mais permitido que os estoques de RPNP se estendam por anos e anos (Ferreira et al., 2022). O mesmo autor cita que esta alteração obrigou os gestores da execução destes restos a pagar uma maior eficiência, sob pena de perda das dotações e eventual comprometimento do orçamento atual, para dar continuidade às ações referentes aos restos a pagar cancelados.

Figura 01: Sistemática do RPNP pelo Decreto nº 9.428/2018.



F

onte: Adaptado de Brasil (2024)

As mudanças esperadas pelo Decreto nº 9.428/2018 geram impacto na gestão das disponibilidades financeiras da União e tem a capacidade de controlar a manutenção de RPNP ao longo dos anos de maneira desnecessária e descontrolada, já que o governo deve manter em caixa recursos suficientes para o cumprimento de obrigações anteriormente assumidas (Nascimento, 2020).

2.3 Estudos Anteriores

Com o intuito de destacar o entendimento acerca das despesas de restos a pagar no âmbito das universidades federais brasileiras, discorre-se a seguir alguns estudos como os de Queiroz (2020), Coelho et al., (2019), Nonaka (2019), Ferreira et al., (2022) e Mota (2021) que enfatizaram diferentes amostras e aspectos. Salienta-se como critério de escolha destes estudos a similitude de aplicação da problemática e do ambiente de pesquisa.

O trabalho de Queiroz (2020) utilizou uma abordagem qualitativa para avaliar a gestão de RPNP no Instituto Federal de Rondônia (IFRO) no período de 2016 a 2019. Um dos objetivos da pesquisa foi identificar os principais motivos para inscrição de empenhos em RPNP no IFRO e se o Decreto nº 9.428/2018 modificou as inscrições em RPNP. Foi utilizado um indicador de desempenho e os dados analisados abrangeram a análise de sete entrevistas qualitativas com diretores do IFRO sobre suas interações com o uso dos RPNP. O resultado da média do indicador de desempenho nos anos pesquisados foi constante.

O resultado do estudo de Queiroz (2020) também evidencia motivações que influenciam as inscrições em RPNP, categorizadas em motivação interna e externa. Na motivação interna, os principais motivos foram a falta de planejamento, parcela referente ao mês de dezembro, garantir a execução no início do ano, baixa capacidade operacional e complexidade do processo licitatório. Entretanto, as motivações externas identificadas foram liberação tardia de recursos orçamentários, contingenciamento, execução de emendas parlamentares, demora nas entregas, imprevisibilidade na execução de obras e questões referentes aos limites de empenho e de pagamento. A autora sugere para pesquisas futuras a

deste artigo, uma vez identificada a necessidade de se aprofundar o debate em torno da inscrição em RPNP no Brasil.

O trabalho de Coelho et al. (2019) é um estudo de caso com abordagem qualitativa que tem como objeto de estudo analisar o reflexo das ações efetuadas pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) na gestão dos RPNP no período de 2011 a 2016. Como resultado da pesquisa, os autores identificaram uma alta taxa de inscrição em RPNP não processados com 95,10%, com as despesas de capital representando 70% e as despesas de custeio com 80,82% das despesas inscritas.

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 RPNP, realização de treinamentos para ordenadores de despesa, implementação de procedimentos específicos e o aprimoramento de controles administrativos que podem reduzir o índice de inscrição de empenhos em RPNP e, conseqüentemente, o volume total do estoque de empenhos inscritos.

O trabalho de Nonaka (2019) tem como objetivo principal de estudo analisar e avaliar a eficiência da gestão orçamentária dos RPNP nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), no período de 2008 a 2018. Para alcançar o objetivo, foram analisadas as contas de 63 universidades federais referentes a dotação autorizada, inscrição, reinscrição, pagamento e cancelamentos das despesas de RPNP e também criado um indicador de eficiência baseada na execução orçamentária.

O resultado da análise do trabalho de Nonaka (2019) foi uma ineficiência na utilização dos recursos em RPNP, com a tendência que sempre existirá um volume a ser executado nos exercícios seguintes, com tendência de um efeito acumulador ao longo dos anos. Esse resultado é reforçado com a utilização da Correlação de Pearson, onde em geral, há uma correlação moderada a forte, cujo resultado mostra que o indicador possui relação com os saldos a pagar dos RPNP. O mesmo autor sugere pesquisas futuras com ampliação da utilização desse indicador a outros órgãos ou esfera do governo.

O Trabalho de Ferreira et al. (2022) teve como objetivo de pesquisa averiguar como os cancelamentos de RPNP, após o Decreto nº 9.428/18, afetaram as metas organizacionais da área de Ensino da MB. Como metodologia, utilizaram análise quantitativa para explicar como as dotações anuais, inscrições em RPNP e dotações do 4ºT, influenciaram nos cancelamentos de RPNP, antes e depois do decreto, através de três etapas, 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. Utilizaram também análise qualitativa com o objetivo de entender os cancelamentos de RPNP a partir da percepção dos agentes financeiros através de um questionário semiestruturado.

Como conclusão, os autores observaram que a partir da vigência do decreto, de acordo com a estatística descritiva, foram cancelados um número maior de empenhos, traduzindo-se em metas que também foram canceladas. Adicionalmente, o cancelamento dessas metas é explicado pelo recebimento de dotação no 4ºT do ano e pelas inscrições em RPNP. Os recebimentos tardios de dotação no último trimestre influenciam no cancelamento de RPNP e tais medidas não são suficientes para a solução derradeira dos futuros cancelamentos atrelados ao RPNP.

O trabalho de Mota (2021) tem como objetivo de pesquisa analisar a eficiência relativa da gestão de RPNP no âmbito das universidades federais, com advento do Decreto nº 9.428/2018 no período de 2018 a 2020. Mota (2021), a fim de atingir o objetivo de pesquisa, utilizou indicadores de eficiência

que sofreram maior impacto em suas eficiências produtivas da gestão dos RPNP no contexto do Decreto nº 9.428/2018. O resultado é que as universidades federais não apresentaram aumento de eficiência devido a implementação do Decreto nº 9.428/2018. O mesmo autor sugere a continuação do estudo com o mesmo escopo, abrangendo outros exercícios com a inclusão de alguns indicadores de gestão de restos a pagar.

3 METODOLOGIA

Em consonância com os objetivos traçados, a pesquisa é classificada como descritiva. Segundo Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa descritiva descreve os fatos e fenômenos a partir de uma determinada realidade.

O levantamento de dados foi feito através da pesquisa documental. As informações e os dados sobre a execução orçamentária foram coletados no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), obtidos por meio da ferramenta de consulta Tesouro Gerencial. De acordo com Raupp e Beuren (2006), a pesquisa documental se baseia em dados que ainda não receberam tratamento analítico.

Para a coleta dos dados foram utilizados apenas os RPNP, excluindo os restos a pagar processados, por não impactarem no exercício subsequente devido a despesa estar liquidada e apenas aguardando pagamento. A opção por considerar somente os RPNP está alinhada com as recomendações feitas por Vasconcelos (2018) e por Coelho et al. (2019). Também foram considerados apenas as despesas discricionárias, desconsiderando as despesas obrigatórias como pagamento de pessoal e benefícios previdenciários.

O universo da pesquisa foi definido por meio de filtros específicos selecionados no Sistema e MEC, do Ministério da Educação (MEC). A amostra resultou em 69 Universidades Federais, porém 06 universidades foram excluídas da pesquisa, uma vez que possuem as informações orçamentárias somente a partir de 2020, não sendo possível a comparação do período antes e depois do Decreto nº 9.428/2018, objetivo principal deste trabalho. Portanto, serão analisados os dados da execução orçamentária e de RPNP de 63 universidades federais brasileiras no período de 2015 a 2023.

O procedimento de coleta de dados foi realizado através de dados da execução orçamentária de cada exercício do período analisado das universidades federais, e em seguida, coletado os valores de inscrição em RPNP, cancelamento de RPNP, as despesas empenhadas no 4ºT e as despesas pagas. Todos esses dados foram extraídos por exercício financeiro através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), por meio do Tesouro Gerencial, do período de 2015 a 2023, cabível para avaliação de antes e depois dos impactos do Decreto nº 9.428/2018.

Optou-se por fazer a análise desta investigação em três etapas, anualmente, sendo a primeira utilizando-se a estatística descritiva, a segunda o teste de médias (Test T de Student) e a terceira através da análise de regressão de dados em painel.

Sobre a análise descritiva utilizou-se os dados extraídos do Tesouro Gerencial que consideram a média anual do número de inscrição em RPNP antes e após 2018, considerando os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 através do Microsoft Excel. Para melhor compreensão do comportamento dos dados, identificando tendências e variabilidade, a análise será através dos seguintes indicadores: Mínimo,

pesquisadas.

Após identificar a normalidade dos dados (Shapiro Wilks), foi utilizado o Test T de Student pareado, utilizando-se o software Rstudio, para a comparação das variáveis segundo o momento avaliado, considerando nível de significância de 5%. O teste de médias tem o objetivo de identificar se existem diferenças estatisticamente significantes entre os indicadores de gestão de RPNP no período anterior ao Decreto nº 9.428/2018 (2015 a 2018) e no período sob a vigência do referido decreto (2019 a 2023). Neste caso o teste utilizado buscou verificar a hipótese de que os indicadores foram obtidos de populações idênticas.

Por último, será realizada, utilizando-se o software Rstudio, a análise de dados em painel, que observa o grau de relação estabelecido entre os RPNP e a execução orçamentária e financeira das instituições, possibilitando uma interpretação do comportamento dos RPNP em detrimento à execução do orçamento do ano e analisar qual o efeito entre a execução dos RPNP e a execução orçamentária e financeira das IFES no período antes e após o Decreto nº 9.428/2018. Nesta pesquisa será tratado o relacionamento do Decreto nº 9.428/2018 nas inscrições em RPNP com as despesas pagas, despesas empenhadas no 4ºT e cancelamento de RAP. Este trabalho utilizou a pesquisa documental, considerando as características descritas na Tabela 1.

Tabela 1. Variáveis analisadas

DIMENSÃO	VARIÁVEL	BASE
Decreto nº 9.428/2018	Dependente	SIAFI – Tesouro Gerencial
Despesas pagas	Independente	SIAFI – Tesouro Gerencial
Empenhos no 4 T	Independente	SIAFI – Tesouro Gerencial
Cancelamento de RAP	Independente	SIAFI – Tesouro Gerencial
Exercício (2015 a 2023)	Independente	SIAFI – Tesouro Gerencial

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Ao considerar que um dos objetivos do trabalho é analisar a relação entre os RPNP e a execução orçamentária e financeira do orçamento das Universidades Federais e os efeitos com advento do Decreto nº 9.428/18, é apresentado a correlação com as variáveis explicativas através de dois modelos de regressão de dados em painel representado pelas equações:

(1) $RAP\% = \beta_0 + \beta_1 \text{ Decreto nº 9.428} + \beta_2 \text{ despesas pagas} + \beta_3 \text{ empenhos no 4º T} + \beta_4 \text{ Cancelamento de RAP} + \varepsilon$;

(2) $RAP\% = \beta_0 + \beta_1 \text{ Decreto nº 9.428} + \beta_2 \text{ Exercício (2015 a 2023)} + \beta_3 \text{ (Decreto nº 9.428 x Exercício (2015 a 2023))} + \varepsilon$.

A equação (1) verifica os efeitos das variáveis independentes (Despesas pagas, empenhadas no 4ºT e cancelamento de RAP) sobre a variável dependente (Decreto nº 9.428/2018) no período que antecede o Decreto nº 9.428/2018 e no período de sua vigência.

A equação (2) mostra o efeito da variação ao longo do tempo do percentual de inscrição em RAP em relação ao orçamento anual.

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

- H1 – O Decreto 9.428/2018 influencia o volume de inscrição de RAP;
- H2 – As despesas pagas influenciam o volume de inscrição de RAP;
- H3 – Os empenhos no 4ºT influenciam o volume de inscrição de RAP.

Foram efetuados tratamentos nas variáveis da amostra buscando a estabilização das métricas no que tange o tamanho. A próxima sessão apresenta e discorre os resultados encontrados após as três etapas de análise (estatística descritiva, Teste T e regressão em dados de painel).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para favorecer a comparação entre o período antes da vigência do Decreto nº 9.428/2018 (2016 a 2018) e após o referido Decreto (2019 a 2021), apresentam-se na Tabela 2 a estatística descritiva da inscrição dos RPNP antes e depois da vigência do Decreto nº 9.428/2018.

Tabela 2 - Estatística descritiva da inscrição dos RPNP antes da vigência e sob a vigência do Decreto nº 9.428/18

	ANTES DA VIGÊNCIA 2015 - 2018					APÓS A VIGÊNCIA 2019 - 2023					
	2015	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	2022	2023	Média*
Mínimo	5,51%	7,13%	5,81%	9,28%	6,93%	10,15%	14,02%	5,85%	7,12%	4,48%	8,32%
Máximo	27,65%	48,23%	56,95%	53,32%	46,53%	56,14%	55,45%	52,33%	45,56%	52,30%	52,36%
Média	14,83%	23,85%	24,36%	26,38%	22,36%	26,96%	32,73%	31,00%	25,66%	23,68%	28,01%
Desvio Padrão	5,43%	10,11%	11,75%	11,89%	9,80%	11,28%	11,63%	11,01%	10,06%	10,53%	10,90%
Coefficiente de Variação	36,57%	42,40%	48,23%	45,07%	43,07%	41,85%	35,53%	35,51%	39,21%	44,47%	39,31%

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Levando em conta o objetivo delimitado neste estudo, de analisar os efeitos orçamentários decorrente do Decreto nº 9.428/2018, observa-se aumento de 22,38% para 27,96% na média de inscrição em RPA nas universidades analisadas no período antes ao período de vigência do Decreto nº 9.428/2018. A menor média de inscrição ocorreu em 2015 com 14,83% e após 2016 inicia-se um movimento de alta. Os anos de 2020 e 2021 alcançaram as maiores médias, com a pandemia de Covid-19 sendo uma provável justificativa para esse maior volume de inscrição de empenhos, que limitou as atividades nas universidades federais.

No trabalho de Mota et al. (2022), o autor explana que uma possível consequência do aumento de inscrição em RAP durante a pandemia de Covid-19 é a queda das atividades presenciais, e conseqüentemente uma redução nas despesas operacionais das universidades ocasionando uma folga orçamentária, que pode ter sido utilizada em empenhos inscritos em RPNP. Os autores também citam a anuência do TCU para flexibilização do prazo para execução das dotações referentes ao Orçamento de Guerra, instituído pela Emenda Constitucional nº 106/2020, desde que caracterizado urgência em atendimentos às necessidades da sociedade, em função da pandemia de Covid-19.

Através da análise descritiva pela média dos períodos analisados, o Decreto nº 9.428/2018 influencia negativamente o RPNP sobre o orçamento total. Isso se deve ao aumento no volume de inscrição em RPNP nos primeiros anos de vigência do Decreto nº 9.428/2018, conforme fatores externos como a pandemia de Covid-19. Há um descompasso entre a execução orçamentária e o planejamento de

no período antes de Decreto, a UFRJ e a FURG obtiveram as menores médias do valor percentual de RPNP sobre o orçamento anual, estando abaixo dos 10%. Após a vigência do Decreto, a UFRJ mantém a menor média junto com a UFPEL, porém com valores abaixo dos 15%, tendo um leve aumento entre os períodos. Portanto, conclui-se que as universidades citadas são as que menos trabalham com o orçamento paralelo de restos a pagar.

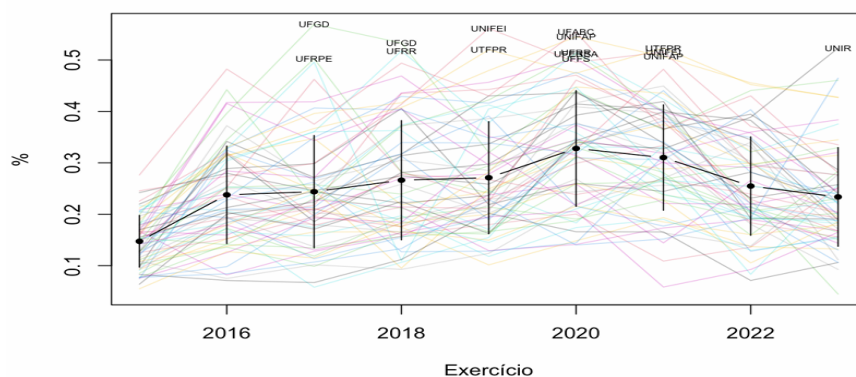
Dentre as instituições que apresentaram as maiores médias antes da vigência do Decreto estão a UFABC e UFGD com a média acima de 40% do orçamento total. Após a vigência do Decreto, a INIFAP e UTFPR assumem o posto de maiores percentuais de RPNP, com a média acima de 47% do orçamento total, portanto são as universidades que mais utilizam o orçamento paralelo para execução de suas despesas. Pode-se concluir que essas universidades utilizam dois orçamentos distintos, um aprovado pela LOA dentro dos trâmites legais para o processo orçamentário público e outro alimentado pelas despesas advindas de exercícios anteriores, inscritas e reinscritas como restos a pagar.

Conforme Tabela 2, se observa que antes da vigência do Decreto, a média alcançada de coeficiente de variação nas universidades analisadas foi de 43,07% e após o Decreto houve uma redução para 39,31%, portanto os valores são heterogêneos, com alta dispersão e uma maior variabilidade relativa dos dados em relação à média. De acordo com Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009) quando o coeficiente de variação for abaixo de 30%, o conjunto de dados pode ser considerado homogêneo.

Observa-se na Figura 02 que o movimento na maioria das universidades segue a tendência de trajetória da média, porém há algumas dispersões em determinados períodos pela variação das inscrições em RPNP de algumas universidades, que corroboram com os percentuais altos de coeficiente de variação descritos na Tabela 2.

Na sequência, apresenta-se a Figura 02, em que é possível observar que as maiores concentrações em nível nacional de inscrição em RPNP ocorreram nos exercícios de 2020 e 2021 com tendência de queda a partir de 2022.

Figura 02 – Inscrição em RPNP em relação ao orçamento anual – 2015 a 2023



Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Conforme delimitado na sessão de metodologia, a partir dos valores médios de cada período, foi realizado o teste T Student, para testar a hipótese H0: o Decreto nº 9.428/2018 não produz efeitos significativos nas inscrições em RPNP.

taxas de crescimento entre os tratamentos é significativamente diferente. A escolha é pela hipótese alternativa, em que os dados não apresentam distribuição normal. Pela hipótese alternativa, a diferença entre as médias é diferente de 0, ou seja, há uma diferença entre os períodos. Conclui-se que a diferença entre a média antes e depois da vigência de Decreto nº 9.428/2018 é estatisticamente significativa.

Após a rejeição da hipótese nula, segue-se com o teste T pareado para comparar as médias do período antes e depois do Decreto nº 9.428/2018 conforme Tabela 3.

Tabela 3: Comparação das médias e diferença das médias no período pré e vigência do Decreto nº 9.428/2018 $t = -6.1415$, $df = 565$, $p\text{-value} = 1.542e-09$

	Média	Intervalo de confiança diferença entre as médias
Pré-Decreto	0.2238431	-0.07358454
Vigência Decreto	0.2795965	-0.03792238

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Observa-se na Tabela 3 o grau de liberdade e intervalo de confiança de 95% para diferença entre as medidas. Conclui-se de maneira geral, que as médias da inscrição em RPNP situam-se de forma estatisticamente significativa em um patamar mais elevado depois da vigência do Decreto nº 9.428/2018 do que antes do mesmo. Entretanto, conforme explanado na Figura 2 da análise descritiva, há uma queda na inscrição dos RAP a partir de 2021, constatando que a análise do Teste T não nos mostra o verdadeiro efeito no Decreto.

A partir do tratamento dos dados, foi analisado qual modelo se ajusta melhor para explicar o comportamento das inscrições em RPNP. Para o estudo de regressão dos dados em painel, foram considerados os modelos Pooled, o Efeitos Fixos e Efeitos Aleatórios. Conforme delimitado na sessão de metodologia, foi utilizado dados em painel nas equações (1) e (2). Foi utilizado o software Rstudio para a análise de regressão de dados em painel.

Para descobrir o melhor modelo de regressão para a equação (1), foram realizados o teste F e o teste Breusch e Pagan. Desta forma, com os resultados dos testes admitindo a hipótese nula, o modelo mais adequado é o Pooled, que se mostrou o mais satisfatório. Neste modelo, considera-se que todas as unidades podem ser contempladas pela mesma reta de regressão, ou seja, o intercepto é o mesmo para toda a amostra, em que todos os elementos da amostra possuem comportamento idêntico. O modelo Pooled não considera o efeito do tempo e nem o efeito individual de cada indivíduo (Mesquita, Fernandes & Figueiredo, 2020).

Conforme Tabela 4, o coeficiente positivo da variável Decreto nº 9.428/2018 indica que, após a sua vigência, ele influencia positivamente nas inscrições em RPNP, ou seja, há uma tendência de queda nos anos posteriores.

Tabela 4: Resultado do modelo de dados em painel - Equação (1) - Pooled

	Coefficiente	Error	T-Value	PR(> t)
Intercepto	0.7604601	0.0181528	41.8922	< 2.2e-16 ***
Decreto nº 9.428	0.0474200	0.0041957	11.3021	< 2.2e-16 ***
Despesas pagas	-0.8092201	0.0204041	-39.6597	< 2.2e-16 ***
Empenhos no 4º T	0.0935788	0.0216077	4.3308	1.76e-05 ***
Cancelamento de RAP	-0.0142970	0.0073688	-1.9402	0.05285

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

A variável Empenhos no 4ºT também alcançou coeficiente positivo, indicando que essas despesas influenciam nas inscrições em RPNP, pois a concentração de despesas no final do ano é um fator de risco que pode prejudicar a gestão dos empenhos e um dos principais motivos para o aumento do volume de inscrição em RPNP. Já o coeficiente negativo da variável Despesas pagas indica que quanto maior o volume dessas despesas, menor será o valor de inscrição em RPNP, demonstrando se a universidade cumpriu o que foi planejado e aprovado no orçamento durante o exercício vigente. O coeficiente estimado da variável Cancelamento de RPNP nos mostra que não há significância, ou seja, os valores de cancelamento não influenciam nas inscrições em RPNP.

Portanto, no modelo de regressão da equação 1, pode-se dizer que, as variáveis Decreto nº 9.428/2018, Despesas pagas e Empenhos no 4ºT influenciam nas inscrições em RPNP e são significantes aceitando as hipóteses H1, H2 e H3 descritas na metodologia. Em relação a variável Cancelamento de RAP, ela não influencia nas inscrições em RAP, invalidando a hipótese H4.

Na análise da equação (2), para descobrir o melhor modelo de regressão, foram realizados o teste F, o teste Breusch e Pagan e o Teste Hausman. Desta forma, com os resultados dos testes e admitindo a hipótese nula, o modelo mais adequado é o Efeitos aleatórios, que se mostrou o mais satisfatório. Marques (2000) afirma que, no modelo Efeitos aleatórios, o comportamento do indivíduo e do tempo não pode ser observado nem medido, e que em grandes amostras esse desconhecimento pode ser representado por uma variável aleatória normal, ou seja, erro.

Tabela 5: Resultado do modelo de dados em painel - Equação (2) – Efeitos aleatórios

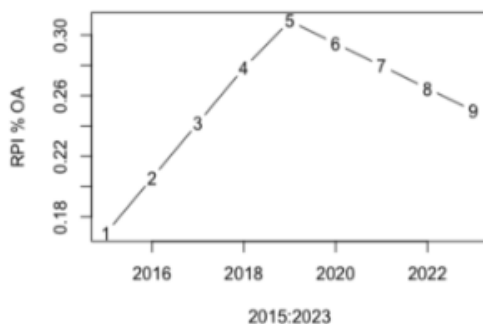
		Error	T-Value	PR(> t)
Intercepto	0.1332212	0.0147296	9.0444	< 2.2e-16 ***
Decreto nº 9.428	0.2500383	0.0251950	9.9241	< 2.2e-16 ***
Exercício (2015 a 2023)	0.0362487	0.0043859	8.2649	< 2.2e-16 ***
Decreto x Exercício	-0.0510577	0.0053716	-9.5051	< 2.2e-16 ***

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

De acordo com a Tabela 5, ao nível de significância de 5%, a variável Decreto nº 9.428/2018 é significativa, em que após a sua vigência, há uma queda nas inscrições em RPNP, aceitando-se a hipótese H1. Nota-se que somente as variáveis Exercício e Decreto x Exercício não influenciam nas inscrições em RPNP, não tornando-se significativas.

variação do tempo de pesquisa desse trabalho.

Figura 3: Modelos em dados de painel - equação (2)



Fonte: elaborado pelo próprio autor.

É possível observar na Figura 3 que de 2015 a 2019 há um aumento substancial das inscrições em RPNP nas universidades pesquisas. Uma justificativa para esse aumento foi a inclusão das despesas do MEC nas exceções à regra no Decreto nº 7.654/2011, ou seja, os RPNP inscritos pelas universidades não possuíam limite de prazo para a liquidação. Diante dessa situação e com a promulgação do Decreto nº 9.428/2018, observamos que se inicia uma trajetória de queda nas inscrições em RPNP, concluindo que o mesmo influencia em sua queda.

5 CONCLUSÃO

Os elevados valores de inscrição em RPNP no governo federal, durante muitos anos, têm causado efeitos prejudiciais à administração pública. A sobrecarga de dotação no 4º T do ano leva a maiores inscrições em RPNP. Como medida de mitigação, pode-se observar o esforço do governo com a promulgação do Decreto nº 9.428/2018, que gerou efeitos substanciais, apurados nesta pesquisa, através das análises de dados das universidades federais.

O objetivo deste estudo consistiu em analisar, de forma segregada, os efeitos do Decreto nº 9.428/2018 nas inscrições dos RPNP na administração orçamentária das Universidades Federais do Brasil, e quais seriam as relações entre as inscrições em RPNP com Despesas empenhadas no 4ºT, Despesas pagas e o cancelamento dos RPNP. Este objetivo foi alcançado inicialmente por meio da coleta de dados orçamentários das universidades nos exercícios de 2015 a 2023, bem como pela análise da estatística descritiva dos mesmos e aplicação do teste de T e da regressão de dados em painel, que permitiu constatar as diferenças entre a situação anterior e posterior ao Decreto nº 9.428/2018.

Para tal, buscou-se no primeiro momento verificar, através da estatística descritiva, os efeitos do Decreto nº 9.428/2018, que surge com a intenção de conter a inscrição dos RPNP, onde gestores têm até 3 anos para liquidar os empenhos inscritos em RPNP. A partir disso, verificou-se um aumento da média de inscrição em RPNP após os dois primeiros anos da vigência do Decreto nº 9.428/2018, principalmente pela pandemia do Covid-19. Porém, a partir de 2022, inicia-se uma tendência de queda nos percentuais de RPNP, sobretudo em consequência dos bloqueios e do prazo de liquidação de três anos resultantes do Decreto nº 9.428/2018.

de forma relevante a liquidação de RPNP nas universidades federais, porém o recorte temporal desse trabalho é de 2016 a 2021, influenciando no resultado divergente. O Trabalho de Aquino e Azevedo (2017) cita que os percentuais altos de inscrição em RPNP foram motivados pelo contingenciamento orçamentário e programação de limites de pagamento. A falta de planejamento das unidades foi citada por Alves (2011).

A análise descritiva nos mostra o alto percentual de coeficiente de variação nas inscrições em RPNP, resultando numa variabilidade dos dados em relação à média. Uma explicação seria as diferenças peculiares de cada instituição, principalmente pela diferença de orçamento e o tamanho entre elas, cujos dados interferem no percentual de inscrição em RPNP. Porém há uma leve redução do percentual de coeficiente de variação no período anterior a vigência do Decreto nº 9.428/2018.

No resultado encontrado através da aplicação do Teste T, as médias de inscrição em RPNP situam-se de forma estatisticamente significativa em um patamar mais elevado depois da vigência do Decreto nº 9.428/2018, entretanto, não mostra o verdadeiro efeito no Decreto, corroborando com a análise descritiva. Para reforçar a análise, foi aplicado a regressão em dados de painel.

O resultado dos dados em painel através do modelo Pooled, mostrou que as variáveis Decreto nº 9.428/2018, Empenhos no 4º T e Despesas Pagas têm um efeito significativo nas inscrições em RPNP, cujos fatores externos e internos podem exercer influência nos níveis das variáveis. No que se refere as despesas empenhadas no 4ºT, constatou-se que é uma variável significativa, pois o sinal positivo demonstrou que quanto maior essas despesas, maior será o percentual de inscrição em RPNP. Em relação as despesas pagas, também é significativa, contudo, o resultado com sinal negativo demonstrou que quanto maior essas despesas, menor será o percentual de inscrição em RPNP. Por outro lado, a variável cancelamento em RPNP não é significativa, e seus percentuais não influenciam a inscrição em RPNP.

Aplicando a regressão de dados em painel através dos modelos aleatórios, verifica-se que a variável Decreto nº 9.428/2018 é significativa, e que ao longo do período influencia na queda das inscrições em RPNP após sua vigência.

Conclui-se que o Decreto nº 9.428/2018 influenciou a queda das inscrições em RPNP após o início de sua vigência. Isto posto, verifica-se que o prazo de três anos para o cancelamento de RPNP, estabelecido pelo Decreto nº 9.428/2018, reforça o princípio da anualidade do orçamento e possibilita, a despeito das exigências dos processos administrativos necessários à contratação pública, tempo suficiente para a execução plena das despesas.

Como limitador para a pesquisa pode-se mencionar poucas informações objetivas e detalhadas do impacto da pandemia de COVID-19 na execução orçamentária das universidades que apresentaram variações relevantes neste estudo, por ser um ano atípico.

Como sugestão de pesquisa, este estudo pode ser ampliado com maior número de indicadores e expandindo a pesquisa para os Institutos Federais de Ensino.

REFERÊNCIAS

ALVES, Diego Prandino. Carry-over: A flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora **da qualidade do gasto público e da transparência fiscal**. Prêmio Tesouro Nacional de Monografia, 2011.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2017.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar**. Brasília (DF). 2024. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2024/114?ano_selecionado=2024. Acesso em: 25 jan. 2024.

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 05/06/2024

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de março de 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em 05/06/2024.

BRASIL. **Decreto nº 7.654, de 23 de Dezembro de 2011**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7654.htm. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. **Relatório de Avaliação de Restos a Pagar**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2023/114>. Acesso em: 18 jan. 2024.

CAVALCANTI, Rodrigo Luiz Costa (2019). **Análises Estatísticas com abordagem na gestão pública: Um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar** (dissertação de Mestrado). Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

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**. 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.

FERREIRA, Franklin de Souza; MIRAS, Thais Frisso; COSTA; Thiago de Abreu (2022). **Os Restos a Pagar e o Decreto 9.428/2018: Um Estudo dos Impactos da área de ensino da marinha do Brasil**. IX Encontro Brasileiro de Administração Pública.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. **O orçamento público no Estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil**. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos. Florianópolis, v.38, n. 76, p. 183-212, mai./ago. 2017

FONTES FILHO, Jaquim Rubens; NAVES, Gladston Guimarães. **A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da**

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. (2009). **Métodos de pesquisa/ [organizado por] Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS.** – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público.** 15. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, D.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 2. ed. São Paulo, 2003.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 10ª Edição, Tesouro Nacional, novembro 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>. Acesso em: 06 mar. 2024.

MARQUES, L. D. **Modelos dinâmicos com dados em painel: revisão da literatura. Dissertação (Mestrado)** – Faculdades de Economia do Porto, Portugal, 2000.

MESQUITA, Rafel; FERNANDES, Antônio Alves Tores; FILHO, Dalson Britto Figueiredo. 2020. **Uma introdução à regressão com dados em painel.** Revista Política Hoje, Volume 29, nº 1.

MOTA, Samuel Cavalcante. 2021. **Eficiência relativa da gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018.** (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil.

MOTA, Samuel Cavalcante, CORREA, Denise Maria Moreira Chagas, NASCIMENTO, Roberto Sergio. **A gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018.** Contextus, Revista Contemporânea de Economia e Gestão, 2022.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1 ed. Brasília: Estefânia Gonçalves, 2009.

NASCIMENTO, Luciano Moura Castro do. **Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal.** Revista Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, v. 01, n. 1, p. 1-54, Edição Especial 2020 – Tesouro Nacional

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.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública.** 11º Edição. 2010.

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.** Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2020.

RAUPP, F. M., & BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Editora Atlas SA, 2006

SANTOS, Eduardo Martins dos (2010). **Restos a pagar não processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos**. In: Finanças públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: STN, 2010.

TOLLINI, H. M. **Repensando a gestão das finanças públicas no Brasil**. Finanças Públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. 2016

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Acórdão TCU n. 2267/2016 - Plenário. Processo nº TC 010.827/2015-3**. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1651478/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse>. Acesso em: 18 jan. 2024.

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** (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Goiás, Aparecida de Goiânia, GO, Brasil, 2018.